

## Теоретические основы построения модели управленческого контроля затрат новых видов строительной продукции на основе системы “таргет-костинг”

© 2011 Л.А. Анисимова

Самарский государственный экономический университет

E-mail: Anisimova63@mail.ru

В статье рассмотрены вопросы учета затрат на новую продукцию предприятий, изготавливающих строительные материалы. Анализируется контроль затрат на разработку новых видов продукции. Предложена теория построения модели управленческого контроля затрат с применением системы “таргет-костинг”. Сделан вывод о том, что модель управленческого контроля затрат позволит производителям продукта оптимизировать ресурсы на стадии разработки.

*Ключевые слова:* модель управленческого контроля затрат, система “таргет-костинг”, разработка продукта, целевые затраты, фактические затраты, анализ затрат, целевая себестоимость, управленческие решения.

В настоящий момент перед российскими производителями строительных материалов стоит вопрос о выборе оптимальной модели управления затратами, на базе которой возможно будет провести контроль, позволяющий с высокой степенью точности диагностировать экономическую сторону деятельности предприятия через анализ отклонений от заданного масштаба, выстраивая обоснованную цепочку принятия управленческих решений.

Управление затратами на производственном предприятии играет важную роль в обеспечении конкурентоспособности продукции и соответственно в наращивании объема сбыта. Практически все ведущие производители промышленно развитых стран Европы, США, Японии, Китая выбирают и используют те или иные инструменты по управлению затратами.

Управление затратами представляет собой процесс выявления и оценки различных альтернативных управленческих решений: способов организации производства и сбыта, формирования ассортиментной программы, конструирования и производства новой продукции, ценообразования с определением их влияния на степень реализации конечной ключевой цели деятельности предприятия - получения прибыли.

**Управленческий контроль затрат на разрабатываемые продукты** - это метод управления процессами производства, задействованными в разработке продукта на стадиях: исследования и внедрения в производство, учета и анализа, контроля и принятия оперативных решений.

Организация учета и контроля затрат новых видов продукции необходимы для решения стратегически важных задач предприятия:

- знать, на каком этапе (процессе) разработки продукта и в каких количествах расходуются ресурсы;

- производить конкурентоспособную продукцию (по цене и качеству) при более низких затратах;

- максимизировать прибыль.

Правильный выбор модели учета затрат относим к одному из важнейших решений, которые должен принимать руководитель современного производства.

Для реализации модели стратегического управления затратами разрабатываемых продуктов отечественным производителям необходимо применить таргет-костинг. Система “таргет-костинг” - это концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, контроля затрат и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с требованиями рынка сбыта.

Рассчитывают целевую себестоимость нового вида продукта, используя формулу:

$$\text{Целевая себестоимость} = \text{Целевая цена} - \text{Целевая прибыль.}$$

Для разработки модели управленческого контроля затрат, прежде всего, необходимо определить структуру процесса планирования целевой себестоимости новых видов продукции. Процесс планирования целевой себестоимости новых видов продукции начинается с предоставления информации по результатам контроля над затратами для принятия управленческих решений и может быть представлен следующей схемой (рис. 1).

Данный процесс направлен на определение следующих показателей:

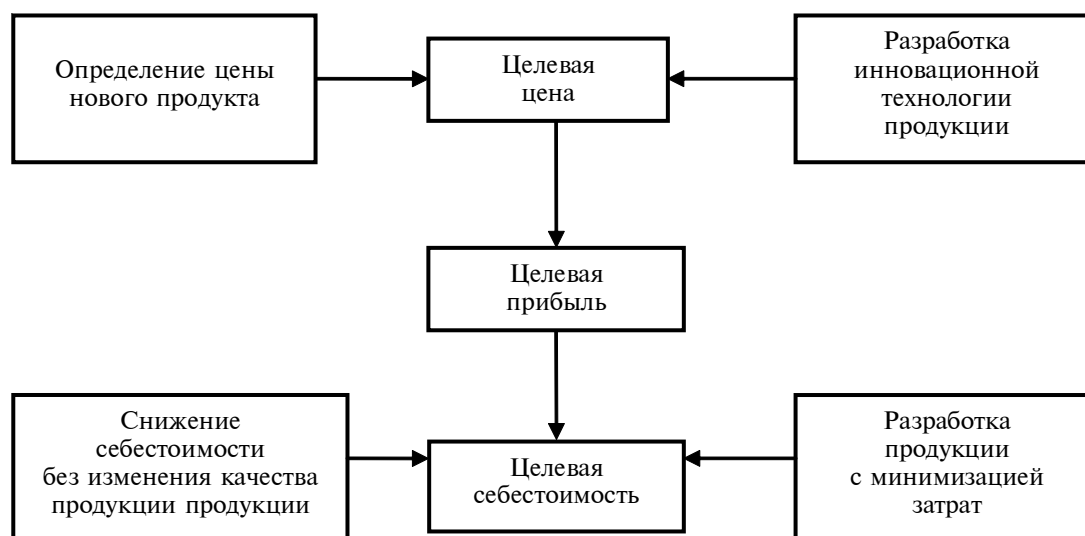


Рис. 1. Процесс планирования целевой себестоимости новых видов продукции

1) *целевой цены* нового вида продукта (с учетом внедрения инновационных технологий);

2) величины *целевой прибыли*, которую планирует получить производственное предприятие, данная прибыль вычитается из предполагаемой целевой цены;

3) допустимого размера себестоимости, по которой изделие будет запущено в производственный процесс - *целевой себестоимости*.

Целевая себестоимость нового вида продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе разработки природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство.

По каждому виду продукции, особенно новой, следует в прогнозных планах реализации закладывать такую цену, по которой продукт будет востребован рынком сбыта. При этом особая роль должна отводиться маркетинговым исследованиям и прогнозированию рынка, так как точное определение рыночной цены и потенциальных запросов потребителей является ключевым моментом при использовании методики. Игнорирование данного принципа несет риски утраты конкурентоспособности продукции на внешних и внутренних рынках. Ситуация с невостребованным продуктом по причине высокой цены ведет к убыткам и банкротству предприятия.

Следует отметить, что для создания модели управленческого контроля затрат с применением системы "таргет-костинг" необходим учет как фактических, так и целевых затрат.

**Фактические затраты** - это стоимостное измерение всех видов ресурсов, аккумулированных и израсходованных в процессе разработки нового продукта.

**Целевые затраты** - это желаемые величины затрат, т.е. стандарты затрат на производимый продукт, которые устанавливаются директивно до начала разработки продукта и сопоставляются с фактическими затратами, полученными в процессе разработки.

Целевые затраты определяются до начала процесса производства продукции и будут являться показателями целевой себестоимости, максимально допустимой для рынка сбыта данного вида изделия.

Цель создания модели состоит в разработке теоретических и практических рекомендаций по организации управленческого контроля затрат на новые виды продукции с применением таргет-костинга на предприятиях, производящих строительные материалы.

Создание модели - это стратегический подход в управлении производственными процессами, руководители предприятия будут не только контролировать затраты на производство продукции, но и смогут анализировать отклонения фактической себестоимости от целевой себестоимости.

Управленческий контроль затрат с применением таргет-костинга необходимо совместить с процессами бюджетирования. Для детализации затрат в системе бюджетирования используем классификаторы. Классификаторы управленческого учета будут определять участки производства с целью их идентификации всеми участниками разработки нового продукта. Типы классификаторов, необходимые для осуществления контроля затрат, предприятие определяет и утверждает самостоятельно, исходя из поставленных задач, например:

- виды разрабатываемой продукции;
- центры ответственности;

- места возникновения затрат (попроцессные участки в разработке);
- виды затрат (экономические элементы).

Данные компоненты управленческого контроля затрат нового продукта позволят:

- контролировать формирование затрат на местах разработки;
- повысить ответственность за соответствие затрат установленным целевым величинам;
- обеспечить точность учета и распределения косвенных затрат по их носителям.

**Модель управленческого контроля затрат** – это система оперативного сбора учетно-аналитической информации в период разработки нового

**Третий блок:**

- допустимая рыночная цена нового продукта;

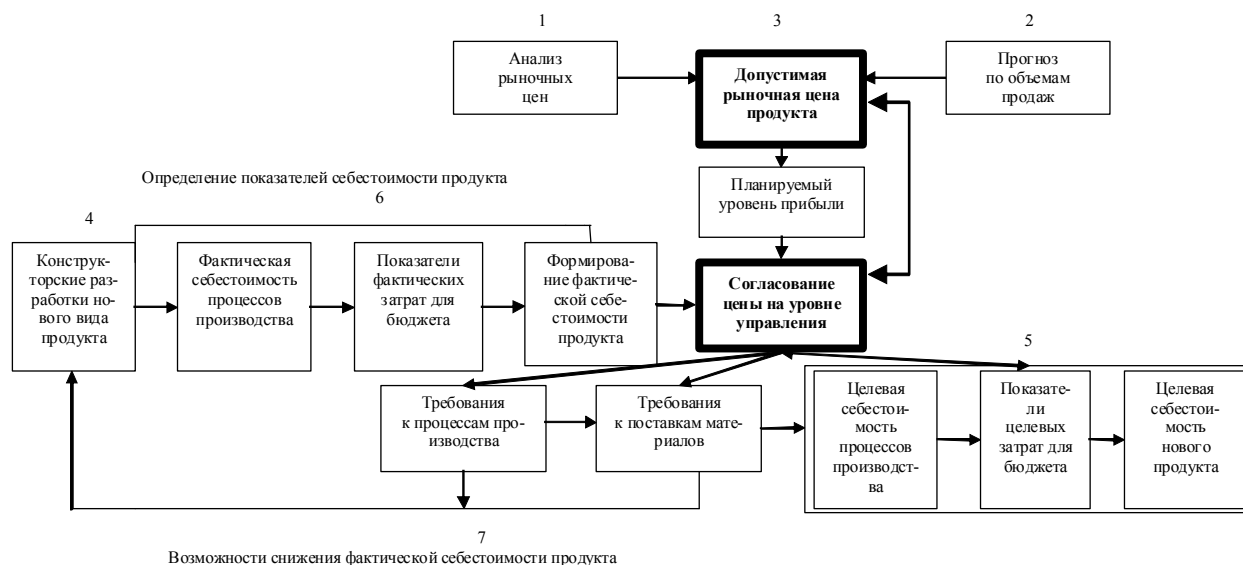
- планируемый уровень прибыли от внедрения в производство нового товара

- согласование цены на уровне управления.

**Четвертый блок** – разработка (конструкторские решения) нового вида продукта.

**Пятый блок:**

- целевая себестоимость процессов производства новых видов продукции: определение предполагаемого набора целевых затрат нового вида продукта;



**Рис. 2. Модель управленческого контроля затрат новых видов продукции на основе метода “таргет-костинг”**

продукта, необходимая для анализа и последующего принятия управленческих решений.

Модель управленческого контроля затрат состоит из блоков (рис. 2), последовательно разработанных на основе:

- стратегии производителя продукции на основе установления целевых затрат на разрабатываемый продукт;
- учетной информации по фактическим затратам;
- выявления отклонения фактических затрат от целевых и последующего анализа;
- принятия управленческих решений по снижению фактических затрат в случае их превышения над целевыми.

**Первый блок** – анализ рыночных цен и формирование ассортиментной программы.

**Второй блок** – прогноз по объемам продаж: выявление способов сбыта, прогнозирование заказов.

- бюджетирование целевых затрат (отражение целевых затрат в бюджете);
- формирование целевой себестоимости продукта.

**Шестой блок:**

- калькулирование фактической себестоимости процессов производства (определение статей затрат, влияющих на калькулирование фактической себестоимости нового продукта);

- учет фактических затрат (отражение фактических затрат на счетах бухгалтерского и управленческого учета в разрезе классификаторов);

- калькулирование фактической себестоимости продукта (общей суммы затрат).

**Седьмой блок** – анализ отклонений возможности снижения себестоимости при условии превышения фактической себестоимости над целевой:

- анализ размера затрат в целом при разработке нового продукта;

- требования к процессам производства;
- требования к поставкам материалов (анализ ценовой политики по поставщикам).

Набор показателей себестоимости процессов производства пятого и шестого блоков будет определяться с помощью существующих спецификаций продукции и производственных процессов. Для построения детализированного и эффективного учета целевых и фактических затрат на разрабатываемые виды продуктов необходимо применение обособленной классификации затрат (см. таблицу).

Перечисленные классификации затрат могут быть изменены с учетом характера и структуры производства. Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет:

- учитывать затраты по месту их возникновения и направлению, а потому дает возможность определить уровень себестоимости по отдельным видам изделий на предприятиях с ши-

денежные, так и натуральные (кг, м, л, шт. и т.д.). Также для детального учета фактических затрат, приходящихся на производство единицы продукции, необходимо измерение рабочего времени и времени эксплуатации оборудования по показателям человеко-часы и машино-часы соответственно.

Модель управленческого контроля затрат с применением концепции “таргет-костинг”:

- приобретает стратегическое значение для создания конкурентного преимущества производителя;
- поможет производителю сохранить денежные средства до того, как они будут запущены в производственный процесс;
- это способ страхования от неудач на рынках сбыта нового продукта.

Эффектом от внедрения модели управленческого контроля затрат будет являться результат деятельности производителя в области со-

#### Классификация затрат на производство новых видов продукции

Группировка затрат по экономическим элементам	Группировка затрат по калькуляционным статьям
1. Материальные затраты	1. Сырье и материалы (состав затрат, используемых при производстве нового вида продукции)
2. Затраты на оплату труда (фонд оплаты труда работников, участвующих в процессе производства нового продукта)	2. Энергоресурсы (топливо и энергия) на производство продукта
3. Отчисления на социальное страхование	3. Заработная плата основных работников, участвующих в процессе производства нового продукта
4. Амортизация	4. Отчисления на социальное страхование
5. Прочие затраты	5. Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемых для производства нового продукта
	6. Затраты на подготовку и освоение производства нового вида продукта (НИОКР)
	7. Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и других объектов основных средств
	8. Затраты на оплату работ по сертификации продукции

рокой номенклатурой разрабатываемой строительной продукции;

- установить влияние каждой статьи в отдельности на формирование себестоимости производимых продуктов.

Затраты могут быть отнесены непосредственно на счет новых видов продукции, на изготовление которых затрачивались это сырье, материалы и т.д. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции.

Для учета целевых и фактических затрат необходимо установить измерители. Поскольку носителем затрат будут являться разрабатываемые новые строительные продукты, постольку измерители затрат необходимо использовать как

кращения времени хранения продукции на складах предприятия, полная реализация произведенной продукции.

Важным этапом управления затратами является мониторинг отклонений. Для повышения экономической эффективности процесса управления затратами анализу следует подвергать лишь отклонения, превышающие границы утвержденных - целевых затрат, и в случае необходимости принимается решение о проведении нового цикла разработки продукта. Поэтому при внедрении методики и анализа отклонений, кроме всего прочего, целесообразно анализ затрат осуществлять с учетом иерархии, определенной по их влиянию на конечные результаты разработки новых видов продукции.

---

1. *Безруких П.С.* Учет и калькулирование себестоимости продукции. М., 2004. С. 99.

2. *Баканов М.И., Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа. М., 2007. С. 189.

3. *Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф.* Управление затратами на предприятии: учебник. М., 2009. С. 320.

4. *Ивашкевич В.Б.* Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. 2000.

□ 5. С. 56-59.

5. *Monden, Y., Hamada K.* Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies // J. of Management Accounting Research. 1991. Vol. 3.

*Поступила в редакцию 06.03.2011 г.*