

УДК 657.47:004.9

Ключевые слова:

таргет-костинг, кайзен-костинг,
калькулирование себестоимости,
гоал-костинг,
методика калькулирования себестоимости

О. А. Фетисова,

аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа
Пермского государственного национального
исследовательского университета
(e-mail: fetisova.olishna@gmail.com)

Методика калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг

Калькулирование себестоимости продукции — необходимый элемент реализации управления затратами любой организации. Сегодня задачей калькулирования является не просто расчет фактической себестоимости изделия, а определение такой себестоимости, которая в рыночных условиях работы могла бы обеспечить определенную прибыль организации. Поэтому в современных условиях хозяйствования калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) должно быть ориентировано прежде всего на реализацию стратегии компании в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Сфера информационных технологий представляет собой динамично развивающийся, постоянно растущий рынок. Одновременно с этим она является отраслью инновационной экономики, т. е. экономики, основанной на постоянном технологическом совершенствовании, на производстве и экспорте высокотехнологичной продукции с очень высокой добавочной стоимостью и самих технологий. Среди базовых индикаторов инновационной экономики можно отметить принцип разнообразия рынков, конкуренцию и высокий спрос на инновации.

В связи со стремительным развитием сфер, связанных с применением информационных технологий, и, как следствие, возникновением новых видов продукции (работ, услуг) в указанных отраслях перед учетной наукой встает вопрос: существуют ли на данный момент соответствующие механизмы учета затрат и калькулирования себестоимости указанной продукции (работ, услуг)? В настоящее время какие-либо методические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции сферы информационных технологий практически отсутствуют.

Рост конкуренции и специфика производимой продукции (работ, услуг) позволяют констатировать тот факт, что производитель при создании нового товара получает относительную свободу при формировании цены, поскольку отличительной особенностью рассматриваемой отрасли является уникальность создаваемого внутри нее продукта.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ. ИНСТРУМЕНТАРИЙ ТАРГЕТ-КОСТИНГА И КАЙЗЕН-КОСТИНГА

После определения желаемой цены реализации производимого продукта проблема компании состоит в нахождении такого показателя предельной себестоимости, который давал бы возможность обеспечивать необходимый уровень рентабельности.

Таким образом, перед предприятием стоит задача формирования «целевой» себестоимости. В данных условиях компании могут получить необходимый результат, используя подход таргет-костинг, т. е. целевое планирование затрат¹. Впервые термин «таргет-костинг» (*target costing*) употребил в 1988 г. Т. Хиромото в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет»², где автор сравнивал системы производственного учета Японии и США³.

Процесс установления целевой цены продукта предусматривает использование трехуровневого анализа «качество продукта — набор функциональных характеристик продукта — цена продукта», где цена предполагается или задается как рынком в целом, так и непосредственными потребителями. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, фактически являясь ожидаемой рыночной ценой продукции. Целевая прибыль представляет собой величину прибыли, необходимую предприятию для развития и удовлетворения запросов собственников.

Прямым продолжением и неотъемлемой частью таргет-костинга является кайзен-костинг — система непрерывного оперативного контроля за уровнем затрат, небольших улучшений⁴. Впервые понятие «кайзен-костинг» ввел Я. Монден в середине 1990-х гг. и квалифицировал его как подход, тесно взаимодействующий с системой таргет-костинг на разных стадиях процесса производства⁵. В книге Мондена кайзен-костинг впервые приобретает форму инструмента, способствующего снижению себестоимости продукции и тесно связанного с системой управления затратами в компании.

В табл. 1 рассмотрены основные характеристики методов таргет-костинг и кайзен-костинг.

Таблица 1

Ключевые характеристики методов таргет-костинг и кайзен-костинг

| Параметры характеристики метода | Ключевые характеристики таргет-костинга | Ключевые характеристики кайзен-костинга |
|---------------------------------|---|---|
| Определение | Таргет-костинг — это метод управления себестоимостью продукции, сущность которого заключается в снижении себестоимости продукции на всем ее производственном цикле за счет применения производственных, инженерных, научных исследований и разработок | Кайзен-костинг — процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства |

¹ Куницкая Е. В. Развитие подходов к формированию «целевой» себестоимости наукоемкой продукции // Вестник Пензенского государственного университета. 2013. № 4. С. 46–50.

² Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. 1988. July-August. P. 4–7.

³ Таргет-костинг / Financial Guide: финансовая энциклопедия (<http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>).

⁴ Грушанина А. А. Методология учета отражения инвестиционных операций в современных условиях // Вестник СамГУПС. 2011. № 1 (11). С. 25–33.

⁵ Монден Я. Система менеджмента Тойоты: пер. с англ. М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2007.

| Параметры характеристики метода | Ключевые характеристики таргет-костинга | Ключевые характеристики кайзен-костинга |
|---------------------------------|---|--|
| Сущность | Себестоимость рассматривается не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величина, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Сначала определяется рыночная цена на данный вид продукции, затем устанавливается желаемый размер прибыли, а потом рассчитывается максимально допустимый размер себестоимости | Процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства |
| Основные понятия | Целевая себестоимость (target cost) = Цена – Прибыль Цена (целевая цена, target price) – это рыночная цена изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований Прибыль (целевая прибыль, target profit) – желаемая величина, которую стремится получить организация от продажи данного изделия (услуги) | Кайзен-задача – сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью Анализ дрейфинг-затрат – анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость изделия |
| Практика применения | Автомобилестроение, производство электроники, предприятия сферы обслуживания | Традиционные отрасли промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом |
| Преимущества метода | 1. возможность установить цену на нужном уровне 2. учет интересов как производителя, так и покупателя 3. низкая вероятность завышения цены на товары | 1. позволяет достичь целевой себестоимости 2. обеспечивает рентабельность производства 3. помогает предотвратить производство нерентабельной продукции |
| Недостатки метода | Результат применения таргет-костинга во многом зависит от отрасли, в которой работает фирма | Рассматривается ограниченный круг затрат на производство |

Источник: составлено автором по: Таргет-костинг / Financial Guide: финансовая энциклопедия; Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг; Ефремов А. В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайзен-костинг.

Таргет-костинг и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами.

Их общей задачей является снижение уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня, при этом:

- таргет-костинг решает данную задачу на стадии планирования и разработки продукта;
- кайзен-костинг решает данную задачу на стадии производства.

Синтез двух систем обеспечивает предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для удержания (захвата) соответствующих секторов рынка⁶.

МЕТОДИКА ГОАЛ-КОСТИНГ. ПОШАГОВЫЙ АЛГОРИТМ

На основании вышеперечисленных особенностей таргет-костинга и кайзен-костинга предлагаем при создании методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сфере информационных технологий одновременно использовать оба метода. При этом будем исходить из следующих предпосылок:

⁶ Ефремов А. В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайзен-костинг // Вестник АПК Ставрополя. 2011. № 3. С. 91–94.

1. Разрабатываемая методика калькулирования ставит перед собой задачу калькулирования целевой себестоимости.

2. Очевидна направленность процесса калькулирования себестоимости на конкретный продукт с учетом его уникальных особенностей.

3. Создаваемая методика основана на системах таргет-костинг и кайзен-костинг и вбирает в себя их отдельные характерные элементы.

В переводе с английского языка термин «таргет» означает цель, задание, мишень. Слово «кайзен» пришло в управленческий учет из японского языка и в переводе означает философию или практику, которая направлена на непрерывное совершенствование процессов производства, разработки, вспомогательных бизнес-процессов и управления. Понятие «костинг» имеет английское происхождение и в переводе на русский язык означает расчет затрат, исчисление себестоимости.

Разрабатывая способ калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий, считаем необходимым ввести новое понятие, которым, собственно, и будет именоваться предлагаемая методика, — гоал-костинг (от англ. goal — цель). Синтез таргет-костинга и кайзен-костинга при осуществлении калькулирования позволит представить наиболее точные и достоверные данные о себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий, определить те участки деятельности, над которыми необходимо работать в целях сокращения затрат, оценить вклад персонала в процесс минимизации себестоимости. Дадим авторское определение гоал-костинга.

Гоал-костинг — метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), в основе которого лежит калькулирование целевой себестоимости путем постановки кайзен-задач; их решение усилиями работников компании будет способствовать постепенному снижению затрат и достижению такого уровня себестоимости, при котором обеспечивается необходимая норма прибыли организации.

При разработке методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий помимо таргет-костинга и кайзен-костинга необходимо использовать элементы позаказного метода, поскольку в данной отрасли вся продукция (работы, услуги) создается на основании конкретного заказа и имеет индивидуальный характер.

Рассмотрим пошаговую методику калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий гоал-костинг.

Шаг 1. Маркетинговый анализ продукции (работ, услуг).

Шаг 2. Разработка концепции продукции (работ, услуг).

Шаг 3. Определение возможной цены реализации на основании данных, полученных в шаге 1 и шаге 2.

Шаг 4. Установление целевой прибыли.

Шаг 5. Определение целевой себестоимости продукции (работ, услуг) по формуле:

$$\text{Целевая себестоимость} = \text{Целевая цена} - \text{Целевая прибыль} \quad (1)$$

Шаг 6. Определение нормативной (расчетной) себестоимости продукции (работ, услуг).

Шаг 7. Составление калькуляции. Определение отклонений нормативной себестоимости от целевой.

Шаг 8. Анализ всех статей сметных затрат на предмет «доведения» их до целевой себестоимости. Постановка и решение кайзен-задач.

Шаг 9. Расчет фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

Шаг 10. Отражение в бухгалтерском учете фактической и целевой выручки, фактической и целевой себестоимости и их отклонений.

Шаг 11. Составление отчета по отклонениям.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ ГОАЛ-КОСТИНГ НА ПРАКТИКЕ

Предлагаемая методика прошла апробацию в компании ООО «IMI Media» (г. Пермь), осуществляющей деятельность в сфере разработки программного обеспечения, обработки данных и прочую деятельность, связанную с использованием вычислительной техники и информационных технологий. В статье приведен порядок калькулирования себестоимости разработки мобильного приложения для Android «Дербент-2000» компанией ООО «IMI Media».

Рассмотрим описанную в виде шагов методику гоал-костинг более подробно. Отметим, что до этапа создания продукции для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) применяются элементы таргет-костинга, а на этапе создания продукции — элементы кайзен-костинга.

Применение элементов таргет-костинга при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий начинается с определения возможной цены реализации продукции (работ, услуг) и включает в себя следующие стадии:

1. проведение маркетингового анализа продукции (работ, услуг), целью которого является определение конкурентоспособности данной продукции (работ, услуг) на рынке;
2. разработка концепции продукции (работ, услуг), в том числе проверка данной концепции на группе целевых потребителей и определение маркетинговой стратегии выхода на рынок.

Возможная цена реализации также носит название «целевой цены». Следующим этапом после ее определения является установление целевой прибыли — т. е. такой величины прибыли, которая необходима компании для удовлетворения запросов собственников. Две определенные указанными способами величины — целевая цена и целевая прибыль — при вычитании дают нам искомый показатель — целевую себестоимость.

В табл. 2 представлены первые шаги реализации методики калькулирования себестоимости гоал-костинг при калькулировании себестоимости разработки мобильного приложения для Android «Дербент-2000» компанией ООО «IMI Media».

Таблица 2

Определение возможной цены реализации проекта мобильного приложения для Android «Дербент-2000» ООО «IMI Media»

| Этап | ООО «IMI Media» — разработка мобильного приложения для Android «Дербент-2000» |
|---|--|
| Маркетинговый анализ | <i>Характеристика и описание продукции:</i> мобильное приложение для платформы Android, посвященное 2000-летию г. Дербент <i>Конкурентоспособность:</i> мобильное приложение для бизнес-сегмента по специальному заказу, отсутствие аналогов на рынке <i>Конкуренты:</i> компании России, занимающиеся разработкой мобильных приложений |
| Разработка концепции продукции (работ, услуг) | <i>Стратегия продвижения продукции:</i> прямой маркетинг с целью продажи мобильного приложения потенциальным покупателям <i>Разработка технического задания:</i> <ul style="list-style-type: none"> • структура мобильного приложения; • внешний вид и описание взаимодействия пользователей с приложением; • функции приложения (модули авторизации, регистрации, объектов, маршрутов, геолокации) |
| Определение возможной цены реализации, руб. | 500 000 за приложение |

Источник: составлено автором.

Величина целевой прибыли для ООО «IMI Media» составляет 20 %, т. е. 100 000 руб. за мобильное приложение.

Определим целевую себестоимость:

Для мобильного приложения «Дербент-2000» данная величина в целом по проекту составляет:

$$500\ 000 - 100\ 000 = 400\ 000 \text{ руб.}$$

После установления целевой себестоимости начинается этап планирования, в процессе которого осуществляется проектирование и инжиниринг продукции (работ, услуг). На данном этапе определяется нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) и сравнивается с целевой себестоимостью посредством калькуляции, форма которой представлена в табл. 3.

Таблица 3

Калькуляция расчетной и целевой себестоимости мобильного приложения для Android «Дербент-2000», составляемая ООО «IMI Media», руб.

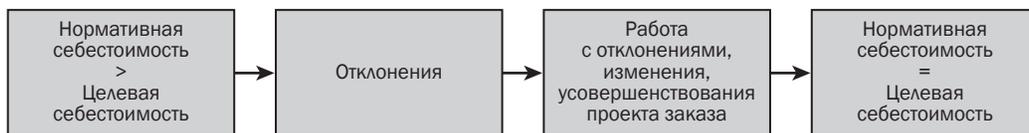
| Статьи затрат | | Расчетная себестоимость | Целевая себестоимость | Отклонение |
|--|---|-------------------------|-----------------------|------------|
| Прямые затраты на материалы | 1. Мобильный телефон с ОС Android | 10 000 | 7000 | 3000 |
| | 2. Планшет с ОС Android | 10 000 | 8000 | 2000 |
| Прямые затраты на оплату труда | 3. Затраты на оплату труда программистов за составление технического задания, разработку, настройку и тестирование приложения | 90 000 | 75 000 | 15 000 |
| | 4. Затраты на оплату труда дизайнеров приложения | 50 000 | 35 000 | 15 000 |
| Прямые затраты на отчисления на социальные нужды | 5. Отчисления на социальные нужды с заработной платы программистов | 27 000 | 22 500 | 4500 |
| | 6. Отчисления на социальные нужды с заработной платы дизайнеров | 15 000 | 10 500 | 4500 |
| Прочие прямые затраты | 7. Представительские расходы на презентацию приложения заказчику | 50 000 | 30 000 | 20 000 |
| Косвенные расходы | 8. Затраты на оплату труда работников управления | 25 000 | 25 000 | - |
| | 9. Отчисления на социальные нужды с заработной платы работников управления | 7500 | 7500 | - |
| | 10. Амортизация офисного помещения | 20 000 | 20 000 | - |
| | 11. Амортизация оборудования | 12 000 | 12 000 | - |
| | 12. Амортизация инструментального программного обеспечения | 3000 | 3000 | - |
| | 13. Расходы на содержание и ремонт офисного помещения | 7500 | 7500 | - |
| | 14. Расходы на содержание и ремонт вычислительной техники и прочего оборудования | 10 000 | 10 000 | - |
| | 15. Расходы на охрану труда | 5000 | 5000 | - |
| | 16. Расходы на безопасность | 20 000 | 20 000 | - |
| | 17. Расходы на подготовку и переподготовку кадров | 8000 | 4000 | 4000 |
| | 18. НДФЛ, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество юридических лиц | 60 000 | 60 000 | - |
| | 19. Представительские расходы | 5000 | 5000 | - |
| | 20. Командировочные расходы | 10 000 | 10 000 | - |
| | 21. Услуги связи | 2500 | 2500 | - |
| | 22. Почтовые расходы | 1000 | 1000 | - |
| | 23. Консультационные и аудиторские услуги | 5000 | 5000 | - |
| 24. Канцелярские расходы | 500 | 500 | - | |
| 25. Услуги банка | 4000 | 4000 | - | |
| 26. Расходы по страхованию имущества | 10 000 | 10 000 | - | |
| Итого | | 468 000 | 400 000 | 68 000 |

Источник: составлено автором.

Если расчетная себестоимость превышает целевую, на этапе планирования в проект заказа вносятся необходимые изменения и усовершенствования до тех пор, пока расчетная себестоимость не будет превышать целевую. Схематично данный процесс показан на рис. 1.

Рисунок 1

Схема движения от расчетной (нормативной) себестоимости к целевой



Источник: составлено автором.

Целевая себестоимость калькулируется на основе классификации с разделением всех целевых расходов на прямые и косвенные и их детализации по статьям затрат в зависимости от вида деятельности и характера продукции (работ, услуг). Впоследствии данные этой калькуляции будут использоваться при расчете отклонений фактической себестоимости от целевой.

Зачастую случается, что в начале реализации проекта расчетная себестоимость, несмотря на все усилия, приложенные на этапе планирования для ее доведения до целевой себестоимости, начинает превышать целевую себестоимость на этапе непосредственного создания продукции, выполнения работ, оказания услуг. Тогда работниками предприятия проводится анализ сметных затрат, определяется влияние каждой статьи расходов на себестоимость изделия.

В рассматриваемом примере на этапе проектирования продукции расчетная себестоимость превышает целевую. В составленной калькуляции выявлены отклонения, с которыми предстоит работа на предмет их устранения, чтобы довести величину расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости и только после этого приступить к этапу создания продукции и оказания услуг.

Доведение величины расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости создания мобильного приложения для Android «Дербент-2000» достигается следующими мероприятиями:

1. Приобретение материалов (мобильного телефона и планшета) по более низкой стоимости через интернет-магазин или систему Ebay.

Итого сокращение затрат: 5000 руб.

2. Сокращение затрат на оплату труда путем передачи всей работы одному программисту и одному дизайнеру вместо запланированных двух программистов и двух дизайнеров (изначально планировалось, что разработкой технического задания и созданием приложения будет заниматься один работник, а настройкой и тестированием — другой; аналогичная ситуация с дизайнерами: изначально планировалось, что отрисовкой всех экранов приложения будет заниматься один дизайнер, а отрисовкой иконки — другой). При этом зарплаты обоих будут увеличены в связи с возрастанием объемов работ. Одновременно с этим уменьшатся отчисления на социальные нужды.

Итого сокращение затрат: 39 000 руб.

3. Уменьшение представительских расходов на презентацию приложения заказчику за счет проведения мероприятия в пределах офиса, без аренды дополнительного конференц-зала у сторонней организации.

Итого сокращение затрат: 20 000 руб.

4. Сокращение расходов на подготовку и переподготовку кадров за счет увеличения доли онлайн-курсов.

Итого сокращение затрат: 4000 руб.

Посредством таргет-костинга на этапе проектирования продукции ООО «IMI Media» удалось достичь «выравнивания» показателей расчетной и целевой себестоимости, при этом еще на этапе планирования найти возможности сокращения затрат.

Далее начинается этап создания продукции и оказания услуг, с этого момента для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в компаниях сферы информационных технологий в рамках гол-костинга задействуется инструментарий методики кайзен-костинг, при этом выявленные при таргет-костинге возможности сокращения затрат приобретают статус кайзен-задач. На данном этапе все работники предприятия должны быть замотивированы на выполнение кайзен-задач, чтобы в итоге достигнутый результат был равен или превышал обозначенные в кайзен-задаче целевые показатели.

Возвращаемся к нашему примеру: в ООО «IMI Media» открываются специальные карточки кайзен-задач (табл. 4). В них приводятся показатели расчетной (нормативной) себестоимости, целевой себестоимости, показатель величины кайзен-задачи применительно к каждой статье затрат. Далее дается описание мероприятий по решению каждой кайзен-задачи. В следующих графах карточки кайзен-задач отражается фактическая себестоимость, которая получилась в результате создания продукции, выполнения работ, оказания услуг; показатель отклонения фактической себестоимости от целевой, который представляет собой решение кайзен-задачи в числовом виде. В последней графе карточки выводится итог решения кайзен-задачи по каждой статье с пометками «решена» или «не решена».

В нижних строках карточки кайзен-задач отражаются итоговые данные по столбцам, в т. ч. приводятся отдельные данные по положительным и отрицательным отклонениям фактической себестоимости от целевой.

Последняя строка представляет собой общий процент решения кайзен-задач по заказу, который рассчитывается по формуле (2):

$$\frac{\text{(Кайзен-задача – Отклонение фактической себестоимости от целевой)}}{\text{Кайзен-задача}} \times 100 \%. \quad (2)$$

Постановка и решение кайзен-задач в компаниях сферы информационных технологий реализуются только в рамках управленческого учета, в бухгалтерском учете никаких дополнительных проводок не делается. Кайзен-задача ставится перед всеми работниками предприятия вне зависимости от их участия в конкретном проекте, поскольку часть расходов, которые должны быть снижены в процессе ее решения, являются косвенными и также напрямую к заказу не относятся.

Если при расчете фактической себестоимости продукции (работ, услуг) верно неравенство (3), то можно сделать вывод о том, что кайзен-задача не решена.

Если при расчете фактической себестоимости продукции (работ, услуг) верно неравенство (4), то можно сделать вывод о том, что кайзен-задача решена.

$$\text{Фактическая себестоимость} > \text{Целевая себестоимость} \quad (3)$$

$$\text{Фактическая себестоимость} \leq \text{Целевая себестоимость} \quad (4)$$

Экономический смысл словосочетания «решение кайзен-задачи» состоит в приведении показателя фактической себестоимости к такой величине, которая в денежном выражении равна целевой себестоимости или меньше ее, с помощью усилий, прилагаемых всеми подразделениями организации.

**Карточка кайзен-задач ООО «IMI Media»
по проекту мобильного приложения для Android «Дербент-2000»**

| Статья расходов | Расчетная себестоимость, руб. | Целевая себестоимость, руб. | Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб. | Мероприятия по решению кайзен-задачи | Фактическая себестоимость, руб. | Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб. | Итог по решению кайзен-задачи |
|--|-------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------|---|---------------------------------|--|-------------------------------|
| Материалы | 20 000 | 15 000 | 5000 | Телефон и планшет закуплены с Ebay | 14 000 | -1000 | Решена |
| Затраты на оплату труда программистов | 90 000 | 75 000 | 15 000 | Работа по созданию продукции выполнена одним программистом и одним дизайнером | 80 000 | 5000 | Не решена |
| Затраты на оплату труда дизайнеров | 50 000 | 35 000 | 15 000 | | 40 000 | 5000 | |
| Отчисления на социальные нужды с зарплаты программистов | 27 000 | 22 500 | 4500 | См. графу с заработной платой | 24 000 | 1500 | Не решена |
| Отчисления на социальные нужды с зарплаты дизайнеров | 15 000 | 10 500 | 4500 | | 12 000 | 1500 | |
| Представительские расходы на презентацию приложения заказчику | 50 000 | 30 000 | 20 000 | Презентация проведена в офисе исполнителя | 25 000 | -5000 | Решена |
| Расходы на подготовку и переподготовку кадров | 8000 | 4000 | 4000 | 50 % обучающихся курсов проведено в онлайн-режиме | 2000 | -2000 | Решена |
| Итого: | 260 000 | 192 000 | 68 000 | | 197 000 | 5000 | |
| в т. ч. положительное отклонение | | | | | | -8000 | |
| в т. ч. отрицательное отклонение | | | | | | 13 000 | |
| Процент решения кайзен-задач ((гр. 4 – гр. 7) / гр. 4) × 100 % | | | | | | | 93 % |

Источник: составлено автором.

Возвращаясь к карточке кайзен-задач, представленной в табл. 4, отметим, что с помощью применения инструментария таргет-костинга и кайзен-костинга ООО «IMI Media» удалось существенно сократить некоторые статьи расходов и привести их к целевым показателям.

Для отражения выручки и себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий по методике калькулирования гоал-костинг в учете используют следующие основные счета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н:

1. счет 10 «Материалы»;
2. счет 20 «Основное производство»;
3. счет 25.1 «Общетехнические расходы»;
4. счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
5. счета 43.1 «Готовая продукция. Созданная продукция», 43.2 «Готовая продукция. Выполненные работы», 43.3 «Готовая продукция. Оказанные услуги»;
6. счета 90.21 «Себестоимость созданной продукции», 90.22 «Себестоимость выполненных работ», 90.23 «Себестоимость оказанных услуг»;
7. счета 90.11 «Выручка от реализованной продукции», 90.12 «Выручка от выполненных работ», 90.13 «Выручка от оказанных услуг».

Для отражения выпуска продукции (работ, услуг) по целевой себестоимости предлагаем ввести в план счетов организаций сферы информационных технологий счет 49

«Продукция (работы, услуги) сферы информационных технологий», который будет предназначен для обобщения информации о созданной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической себестоимости этой продукции (работ, услуг) от целевой себестоимости.

Прямые затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) на основании первичной документации по прямому признаку.

Косвенные расходы ежемесячно распределяются между договорами (заказами) на создание продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий в соответствии с базой распределения, которая представляет собой совокупность прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат. С точки зрения автора, данная база распределения отражает специфику рассматриваемой отрасли — преобладание в структуре себестоимости затрат на оплату труда, а также наличие в составе прочих прямых затрат таких затрат, которые характерны только для сферы информационных технологий.

В процессе создания продукции и оказания услуг в ООО «IMI Media» сформировались следующие фактические прямые расходы (табл. 5):

Таблица 5

Фактические прямые расходы ООО «IMI Media»

| Статьи прямых затрат | Фактическая себестоимость, руб. |
|--------------------------------------|---------------------------------|
| Материалы | 14 000 |
| Затраты на оплату труда | 120 000 |
| Отчисления на социальные нужды | 36 000 |
| Представительские расходы | 25 000 |
| Затраты на внешнюю оптимизацию сайта | - |
| Итого: | 195 000 |

Источник: составлено автором.

Общая сумма косвенных затрат ООО «IMI Media» составила 550 000 руб.; помимо заказа на мобильное приложение для Android «Дербент-2000» в компании выполняются еще два заказа, данные по которым приведены в табл. 6 и 7 для расчета ставки косвенных расходов.

Таблица 6

База распределения косвенных расходов ООО «IMI Media», руб.

| Заказ | Прямые затраты на оплату труда | Прочие прямые затраты | Итого |
|---|--------------------------------|-----------------------|---------|
| Мобильное приложение для Android «Дербент-2000» | 120 000 | 25 000 | 145 000 |
| Веб-сайт ЦБК «Кама» | 82 000 | 40 000 | 122 000 |
| Веб-сайт ЖК «Времена года» | 85 000 | 30 000 | 115 000 |
| | 287 000 | 95 000 | 382 000 |

Источник: составлено автором.

Таблица 7

Ставка распределения косвенных расходов ООО «IMI Media»

| Показатель, лежащий в основе базы распределения косвенных расходов, руб. | Общая сумма косвенных расходов, руб. | Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, руб. | Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3) |
|--|--------------------------------------|--|---|
| Сумма прямых затрат на оплату труда + Сумма прочих прямых затрат | 550 000 | 382 000 | 1,43979 |

Источник: составлено автором.

Фактическая себестоимость мобильного приложения для Android «Дербент-2000» в ООО «IMI Media» приведена в табл. 8.

Таблица 8

Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) ООО «IMI Media», руб.

| Заказ | Сумма прямых расходов | Сумма косвенных расходов, рассчитанная при их распределении пропорционально (гр. 4 табл. 6 × 1,44) | Фактическая себестоимость |
|---|-----------------------|--|---------------------------|
| Мобильное приложение для Android «Дербент-2000» | 195 000 | 208 770 | 403 770 |
| Веб-сайт ЦБК «Кама» | 240 000 | 175 654 | 415 654 |
| Веб-сайт ЖК «Времена года» | 200 000 | 165 576 | 365 576 |
| | 635 000 | 550 000 | 1 185 000 |

Источник: составлено автором.

В бухгалтерском учете ООО «IMI Media» по окончании создания мобильного приложения и реализации его заказчику делаются следующие проводки (табл. 9).

Таблица 9

Бухгалтерские проводки ООО «IMI Media» по отражению выручки и себестоимости мобильного приложения для Android «Дербент-2000»

| Проводка | Сумма, руб. | Содержание операции |
|--|-------------|--|
| Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт счета 90.12 «Выручка от выполненных работ» | 500 000 | Отражена целевая выручка по мобильному приложению (в момент передачи контроля над приложением заказчику) |
| Дт счета 43 «Готовая продукция» Кт счета 49 «Продукция (работы, услуги) сферы информационных технологий» | 400 000 | Отражена целевая себестоимость мобильного приложения |
| Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 10, 60, 69, 70 и пр. | 195 000 | Отражены фактические прямые расходы |
| Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 25.1, 26 | 208 770 | Списаны фактические косвенные расходы на основании базы распределения |
| Дт счета 49 «Продукция (работы, услуги) сферы информационных технологий» Кт счета 20 «Основное производство» | 403 770 | Отражена фактическая себестоимость мобильного приложения |
| Дт счета 90.22 «Себестоимость выполненных работ» Кт счета 49 «Продукция (работы, услуги) сферы информационных технологий» | 3770 | Отражено отклонение между фактической и целевой себестоимостью (перерасход) |

Источник: составлено автором.

Целевая выручка подлежит корректировке на фактическую путем внесения отклонений по сумме выручки либо прямой записью Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счетов 90.11 «Выручка от реализованной продукции», 90.12 «Выручка от выполненных работ», 90.13 «Выручка от оказанных услуг» либо сторнировочной записью.

Далее составляется отчет по отклонениям, в котором информация анализируется по видам отклонений. Пример такого отчета приведен в табл. 10.

Таблица 10

Форма отчета по отклонениям фактической себестоимости от целевой себестоимости

| Статья затрат | Фактическая себестоимость, руб. | Целевая себестоимость, руб. | Отклонение (гр. 2 – гр. 3), руб. | Характер отклонения (положительное / отрицательное) | Причина отклонения | Виновник (инициатор) отклонения |
|---------------|---------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|---|--------------------|---------------------------------|
| Материалы | 30 000 | 27 000 | 3000 | Отрицательное | Рост курса евро | - |

Источник: составлено автором.

В ООО «IMI Media» к калькулированию себестоимости была применена методика гоал-костинг. В результате решения не всех кайзен-задач (93 из 100 %) в процессе создания продукции ООО «IMI Media» возникло превышение фактической себестоимости над целевой. Однако данное отклонение оказалось несущественным — всего 0,94 % целевой себестоимости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Резюмируя вышесказанное, необходимо отметить, что калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) целесообразно осуществлять на основании методики гоал-костинг, поскольку в отличие от других методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции методы таргет-костинг и кайзен-костинг, лежащие в основе методики, позволяют рассчитывать себестоимость, наиболее приближенную к условиям среды, в которой функционирует предприятие.

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», применяемого в отечественной хозяйственной практике. Отличие главным образом в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, утвержденных на конкретном предприятии. Нормативы, в свою очередь, ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. В соответствии с этим плановая себестоимость будет представлять собой не что иное, как средние (в некоторых случаях наилучшие) значения затрат предшествующих периодов и будет полностью привязана к внутренним способностям инжиниринга и производства. Целевая себестоимость — это значение себестоимости, максимально допустимое в реальных рыночных условиях⁷.

Методика гоал-костинг, основанная на принципах таргет-костинга и кайзен-костинга с применением элементов позаказного метода, всецело направлена на совершенствование деятельности компании или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне. Весомым преимуществом обоих методов является снижение затрат, обеспечение прибыльности производства, возможность управлять затратами как при осуществлении текущей деятельности, так и при построении планов на перспективу. В разработанной методике показано, что наилучший результат при осуществлении процессов учета затрат и калькулирования себестоимости дает именно синтез таргет-костинга и кайзен-костинга, реализованный в методике гоал-костинг.

Библиография

1. Грушанина А. А. Методология учета отражения инвестиционных операций в современных условиях // Вестник СамГУПС. 2011. № 1.
2. Ефремов А. В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайзен-костинг // Вестник АПК Ставрополя. 2011. № 3.
3. Куницкая Е. В. Развитие подходов к формированию «целевой» себестоимости наукоемкой продукции // Вестник Пензенского государственного университета. 2013. № 4.
4. Монден Я. Система менеджмента Тойоты: пер. с англ. М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2007.
5. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг [Электронный ресурс] / Интернет-проект «Корпоративный менеджмент». Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/kaizen_costing.shtml.
6. Таргет-костинг [Электронный ресурс] / Financial Guide: финансовая энциклопедия. Режим доступа: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>.
7. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. 1988. July-August.

⁷ Таргет-костинг / Financial Guide: финансовая энциклопедия.