

Т. І. Адирова,  
асистент кафедри менеджменту, Одеський національний політехнічний університет

## СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ — TARGET-COSTING НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Розглянуто сутність впровадження концепції стратегічного формування цільової собівартості продукції, цільової ціни товару і цільового прибутку підприємства та перспективи й актуальність запровадження системи управління витратами — target-costing у практиці вітчизняних машинобудівних підприємств.*

*The essence of introducing the concept of strategic formation of the target product cost, product target price and target profit and prospects, and the relevance of the introduction of cost management — target-costing practices in the domestic manufacture of machinery.*

*Ключові слова: target-costing, цільова собівартість, цільова ціна, витрати, контролінг.*

### ВСТУП

У сучасних умовах для досягнення високих результатів діяльності підприємства змушені вести жорстоку конкурентну боротьбу і швидко реагувати на вимоги ринку. Надзвичайно актуальним це є для підприємств машинобудівної галузі. Втримати своїх споживачів та залучити нових потенційних клієнтів машинобудівне підприємство може, пропонуючи конкурентоспроможні товари, тобто постійно покращуючи свою продукцію за допомогою як удосконалення технології виробництва, так і удосконалення організації загалом. Орієнтація на задоволення потреб і вимог споживачів завжди має допомагати підприємству розширювати горизонти своєї діяльності, виходити на нові ринки, виробляти нову продукцію. Вимогливого споживача цікавить як висока якість пропонованої продукції, так і доступна ціна. Щоб здобути рівновагу високої якості і доступної ціни, будь-яке підприємство повинно мінімізувати собівартість продукції. Відомі методи планування собівартості потребують складного оцінювання і не є ефективними.

### АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Ефективність діяльності підприємств залежить від правильного підбору конкурентних стратегій. М. Портер зазначав, що для того, щоб досягти успіху, підприємство повинно "продавати дешевше, ніж інші", "зробити продукт, відмінний від інших", "концентруватися на якості" [1]. Зробити свою продукцію дешевше, ніж інші підприємства, не означає мати конкурентні переваги. Для забезпечення ефективності своєї діяльності виробник повинен зуміти зробити дешевшим свою продукцію, при цьому розпочинати процес здешевлення товару слід на етапі проектування, бо скорочувати витрати, коли товар пройшов етап розроблення і знаходиться на етапі виготовлення — не є доцільно, адже можлива висока собівартість продукції вже закладена і прямо впливає на зниження прибутковості. Щоб уникнути цих проблем, доцільно використати систему таргет-костинг (target-costing).

Сьогодні одним з головних чинників успіху і конкурентоспроможності підприємств є інноваційний продукт. Виробники в багатьох галузях вже не можуть продавати величезні партії стандартних товарів, покладаючись на порівняно стабільні ринки і технології. Сучасні ринки є мінливими, а технології прогресують дуже швидко і це спонукає

підприємство використовувати нові підходи до управління, орієнтуватися на поведінку споживачів і розробляти відповідні інструменти планування, вимірювання, обліку і контролю витрат, які об'єднуються в систему управління витратами (cost-management). Якщо раніше традиційні методи управління й обліку витрат (наприклад, стандарт-костинг) повністю виправдовували себе, то тепер багато фахівців вважають, що настав час переглянути звичні підходи, які не відповідають вимогам конкурентного середовища [1].

Одним з найважливіших завдань ефективної діяльності підприємства є модифікація методології обліку витрат і калькуляції собівартості нових (інноваційних) продуктів [1]. Таким модифікованим методом є ідея стратегічного планування та управління витратами — система таргет-костинг, яка, на відміну від традиційної системи стандарт-костинг (створена з метою повного включення витрат в собівартість одиниці товару і застосовується на виробничому етапі), дає можливість оптимального розрахунку витрат на виробництво продукції і встановлення собівартості, яка задовольняла б як цінову потребу у споживачів, так і гарантувала достатній прибуток для підприємств. Така рівновага споживачьких потреб і блага підприємства можлива лише на початковому етапі планування і розроблення продукції, де й використовується таргет-костинг. Особливістю концепції є те, що ця система може бути доповненням, а не заміною традиційно використовуваних систем контролю витрат.

Зважаючи на теоретичні та практичні результати наукових досліджень, які пов'язані із актуальним сьогодні застосуванням системи зниження витрат, можна відзначити необхідність та важливість цього стратегічного інструмента контролінгу в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання. Отже, система таргет-костинг значно впливає на рівень зниження собівартості продукції і, відповідно, на ефективність функціонування різних підприємств.

### ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Основною метою статті є розкриття сутності системи таргет-костинг як стратегічного інструмента зниження витрат цільової собівартості продукції і як алгоритму побудови ефективної маркетингової та фінансової стратегії, визначення наслідків від впровадження у діяльність підприємства цієї системи, ідентифікація перспектив використання

концепції управління витратами у практиці вітчизняних підприємств.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Більшість підприємств після завершення етапу розроблення продукту і калькулювання собівартості пропонують товар на ринку збути за ціною, яка забезпечить підприємству прийнятний рівень прибутку, перебивши витрати виробництва. Мінливе середовище ринку часто впливає на те, що події розвиваються в зворотному порядку.

Із застосуванням інновацій у виробництві продукції і організації підприємства можна зменшити відходи виробництва, час простоїв і технології виробництва, підвищення якості продукції і покращити обслуговування клієнтів. Основна причина, що зумовлює необхідність цих процесів, полягає в тенденції зниження реальних цін на продукцію при насиченні ринку певним видом продукції. Конкурентоспроможність сучасної компанії визначається швидкістю впровадження інновацій і оновленням асортименту, тобто випуску принципово нових за якістю і доступних за ціною товарів. Для збереження необхідного розміру прибутку зниження цін має викликати відповідне зниження собівартості виробництва товару, тобто має застосовуватися економічна концепція "price down — cost down" [3]. Часто підприємства орієнтуються на той рівень цін, на який можуть розраховувати; тоді постає завдання виготовлення продукції з собівартістю, яка забезпечуватиме відповідний рівень прибутку за існуючих умов. Цю проблему легко вирішити, якщо впровадити на підприємстві систему target-costing (таргет-костинг), яка дасть змогу по-іншому оцінити взаємозалежність ціни, прибутку, собівартості — систему цільового стратегічного управління витратами.

Таргет-костинг — концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і що реалізовує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій [3]. Таргет-костинг застосовується на етапі проектування нової продукції або модернізації старіючої продукції.

Найбільшого поширення метод таргет-костингу набув на підприємствах, що працюють на міжнародних ринках в умовах жорсткої конкуренції і, насамперед в інноваційних галузях, де постійно розробляються нові види продукції.

Метод таргет-костингу має на меті пристосування витрат з виробництва продукції або надавання послуг під вимоги ринку насамперед для того, щоб підприємство зберегло конкурентоспроможність. Початковим пунктом цієї концепції є зростаюча проблема визначення цін, що приймаються ринком, на продукцію. Замість того, щоб формувати звичайним шляхом вартість продукції і орієнтуватися на визначений прибуток, підприємству слід зважити на те, скільки готовий споживач за пропоновану йому продукцію, враховуючи особистісну оцінку продукції і рівень конкурентних цін.

Основу концепції становить зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку і собівартості. Традиційний підхід визначення ціни ґрунтується на сумі собівартості і прибутку. Тобто очікується, що нову продукцію вдається реалізувати за ціною, яка постійно покриває витрати і забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Такий підхід, доцільний для унікальної і виготовленої на замовлення продукції, а також для нових продуктів, що не мають конкуренції. Для традиційної продукції застосування такої формули можливе лише теоретично. Тому творці системи таргет-костингу змінили порядок дій у визначенні ціни продукції і відповідно змінилися пріоритети складових, тобто собівартість продукції тепер стає цільовою собівартістю, ціна продукції відповідно — цільовою ціною, прибуток — цільовим прибутком. Визначення цільової собівартості ґрунтується на різниці цільової ціни і цільового прибутку.

Ринкова ціна за цим методом називається цільовою ціною (target-price), бажана різниця між собівартістю і продажною ціною — цільовим прибутком (target-profit), а собівартість, за якою виріб має бути виготовлений, — цільовою собівартістю (target-cost) [3].

Система таргет-костинг, на відмінну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу за заздалегідь встановленою ціною реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Отже, основною умовою для розрахунків є ціна, за якою можна здійснювати продажі у запланованих обсягах, і прибуток, зменшення суми якого позбавляє сенсу роботи над цією продукцією. Інакше кажучи, насамперед, підприємство досліджує і встановлює ринкову ціну, потім орієнтується на рівень бажаної вигоди і згодом визначає оптимальний рівень собівартості продукції. Підсумком розрахунків є собівартість, в яку необхідно вкластися під час розроблення, виробництва і просування продукту. Крім того, у формулі з'явилось ключове слово "цільова", яке додає всім елементам формули спрямований і мобілізуючий відтінок [5].

Початковим показником, як уже зазначалося, в методиці таргет-костингу є цільова ціна. Тому її визначення і обґрунтування відіграє важливу роль в процесі цільового управління витратами. У межах стратегії ринкової орієнтації сучасної економіки саме клієнти підприємств повинні зумовлювати, що вони хотіли б отримати як споживчу цінність товару (тобто сукупності корисних у застосуванні функцій, що проєктуються в споживчі якості) і, отже, за що і скільки вони готові платити. Отже, цільова ціна залежатиме від цін конкурентів, а також вимог і цінової прихильності споживачів. При цьому обов'язково потрібно враховувати й часовий чинник. На певному проміжку часу конкуренти можуть змінити свої ціни, а споживачі — свою цінову готовність і функціональні переваги. Потім слід взяти до уваги приблизні планомірні зміни ситуації з витрат на власному підприємстві (тенденції зростання реальної заробітної плати працівників, пов'язані із соціально орієнтованою політикою, що проводиться державою, підвищення цін на енергоресурси тощо) [4].

Наступними чинниками, які необхідно обов'язково враховувати при визначенні цільової ціни, є [4]:

- рівень ринкових цін (слід визначити, яку ціну запропонують на ринку за подібну продукцію. Це може бути визначено шляхом аналізу звітів ринково-інформаційних служб, шляхом пробних закупівель і замовлень тощо);

- купівельна готовність, або схильність споживачів (важливою є інформація про те, скільки готовий заплатити покупець за продукт та яку користь (у вимірному виразі) отримують споживачі завдяки цьому продукту. Проводяться глибокі маркетингові дослідження для збирання такої інформації);

- витрати життєвого циклу товару (важливо встановити, чи змінюються витрати впродовж життєвого циклу продукту, чи наростають витрати при реалізації додаткових обсягів продукції на ринках і витрати на сервісне обслуговування, за допомогою довгострокового планування витрат);

- цінове позиціонування (досліджується, яка цінова позиція підприємства на ринку і чи варто чекати галузевих змін за витратами і цінами. Необхідно своєчасно визначити цінову стратегію (ціни "зняття вершків", проникнення на ринок, нарощування частки ринку або закріплення на ринку));

- визначення цільової якості (якість у межах розгляду системи таргет-костингу розглядають як відповідність заявлених виробником функцій і характеристик виробу бажаним споживачем. Вирішальним є визначення, яке необхідно правильно зрозуміти: чого чекають споживачі від продукту при даній ціні).

Процес встановлення цільової ціни продукту передбачає використання трирівневого аналізу: якість продукту — набір функціональних характеристик продукту — ціна продукту, де ціна передбачається або задається як ринком загалом, так і безпосередньо споживачами. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень і є фактично очікуваною ринковою ціною продукції [3].

Узагальнена інформація про місткість, стан і тенденції розвитку ринку, конкурентів, власне, підприємство і доступні технології піддається різнобічному стратегічному аналізу. Результати такого аналізу зрештою дають змогу виразити єдність побажань клієнтів і можливостей їх задоволення в продукції, що випускається, за ціною, що приймається ринком. Це означає створення якісної продукції за ринковою ціною [4].

Наступним етапом в методиці таргет-костингу має бути визначення цільового прибутку. Цей етап також передбачає труднощі. Цільовий прибуток являє собою величину, необхідну підприємству для розвитку і задоволення інтересів акціонерів [4]. Ставка прибутковості прибутку може встановлюватися з різних стратегічних міркувань: дивідендної політики підприємства, інвестиційної стратегії бізнесу, аналізу прибутковості конкурентів, місткості і особли-

востей ринку тощо. Проблемним питанням в процесі розрахунку прибутковості є визначення впливу різних чинників на передбачуваний прибуток. Для спрощення розрахунків і оцінки прибутку на підприємстві варто створити і використувати модель оцінки чутливості (еластичності) прибутковості від впливливих різних чинників: ціни, обсяг реалізації, питомих виробничих витрат, інвестицій і проектних витрат тощо, які з різним ступенем інтенсивності впливають на прибуток. Визначені задалегідь математичні залежності впливу кожного чинника у такому разі можна буде обробляти за допомогою обчислювальної техніки і в режимі реального часу, наочно відображати у вигляді діаграми на екрані комп'ютера, відображаючи різний вплив чинників на кінцевий рівень прибутковості, і, тим самим, за допомогою візуалізації, спрощуючи аналіз і планування цільового прибутку [4].

Ключовим аспектом практичного застосування методики таргет-костингу, безумовно, є цільові витрати. У міжнародній практиці виробничо-фінансового цільового планування і калькуляції можна знайти декілька різних методів визначення цільових витрат, а саме: ринковий, конкурентно-орієнтований, внутрішньовиробничий, нормативний і координуючий. Для успішного впровадження у вітчизняну практику концепції таргет-костингу, враховуючи умови функціонування середовища бізнесу, доцільно буде для підвищення конкурентоспроможності застосовувати найпростіший метод визначення цільових витрат — ринковий [4].

Для визначення цільової собівартості виробу (послуги) величина прибутку, яку хоче отримати підприємство, віднімається з очікуваної ринкової ціни. Потім всі учасники виробничого процесу — від менеджера до простого працівника — працюють над тим, щоб розробити і виготовити продукцію, відповідний цільовій собівартості. Отже, ідея таргет-костингу доволі проста: впроваджувати тільки ті інноваційні продукти, розрахункова собівартість яких не перевищує цільової собівартості. Аналізована різниця між розрахунковою та цільовою собівартістю в межах 3—5% не повинна гальмувати процес виробництва. Коли ця різниця переходить допустимі межі і будь-які спроби її зменшення не дають результату, то важливо прийняти рішення про недоцільність здійснення проекту [1]. Основну ідею систему таргет-костингу можна сформулювати і по-іншому. Якщо в традиційному підході до розроблення нової продукції інженерні і технологічні роботи абсолютно не пов'язані між собою, то в таргет-костингу проектування конкурентності і проектування собівартості є складовими інтегрованого процесу формування споживчих властивостей майбутнього товару, що не розділяються [5]. Поняття "цільова собівартість" відрізняється від поняття "планова собівартість". Відмінність у тому, що планова собівартість розраховується на підставі норм і нормативів, що існують на конкретному підприємстві. Нормативи, своєю чергою, орієнтовані на існуючі технології виробництва і традиційні характеристики продукції, що випускається. Відповідно до цього планова собівартість становитиме середні (у деяких випадках якнайкращі) значення витрат попередніх періодів і буде повністю прив'язана до внутрішніх можливостей інжинірингу і виробництва. Цільова собівартість — це значення собівартості, максимально допустиме (прийнятне) за ринкових умов [3].

Під час випуску нової продукції завоювання нових ринків збуту, підприємство свою діяльність розпочинає із маркетингового дослідження, позиціонує продукт на ринку, потім встановлює потенційну ціну продажу на цю продукцію. Одночасно необхідно виділити такі функціональні характеристики і властивості продукту, яким споживачі надають найбільшу перевагу — так закладається компонентна концепція майбутнього виробництва і визначаються критерії якості. На основі спрогнозованої маркетинговим відділом виручки від реалізації продукції визначаються так звані допустимі витрати. Допустимі витрати розраховуються відніманням з прогнозованої виручки, очищеної від непрямих податків, величини запланованого прибутку, що стосується цього продукту. Цільові витрати при цьому калькулюють по всіх компонентах і функціях проектного виробу. Водночас необхідно визначити витрати на виробництво з урахуванням технологій, що діють на підприємстві, і наявного устаткування. Такі витрати в таргет-костингу називаються поточними витратами. При рівні власних витрат, зіставному з допустимим, підприємство може починати випуск нової продукції (в іншому випадку вживають заходів із зниженням рівня собівартості до допустимого значення, причому це ніяк не повинно позначитися на якості про-

дукції). Результатом всіх заходів таргет-костингу є новий продукт, який, по-перше відповідає всім вимогам споживачів відносно його якості і функціональних характеристик; по-друге, може продаватися за собівартістю, що вимагається ринком [3].

У процесі практичної реалізації системи таргет-костингу задіяні різні служби підприємства: фінансова, маркетингова, постачальницька, планово-економічна, технологічна, виробнича і бухгалтерська. Важливо, щоб процес таргет-костингу контролювався службою контролінгу, оскільки саме вона повинна виконувати координуючу функцію на підприємстві.

При реалізації системи таргет-костингу у підприємства потенційно можуть виникати різні труднощі. Зокрема, для успішного застосування цільового управління витратами на практиці важливо точно знати, як доходить до споживача товар (особливо при експорті). Якщо підприємство не має власної збутової мережі, то продукція через свою низьку відпускну ціну, отриману в процесі використання таргет-костингу, що випускається ним, може стати об'єктом уваги посередницьких компаній, які прагнуть отримати додатковий прибуток від продажу товарів за рахунок різниці цін компанії-виробника та її конкурентів. Щоб ефект від економії і встановлених цін був максимальним, важливо управляти кінцевою ціною товару, тобто мінімізувати витрати і прагнути працювати безпосередньо з кінцевими споживачами продукції. При цьому мають бути обов'язково задіяні служби продажів і логістики [4].

Позитивним моментом використання концепції таргет-костингу є те, що в процесі ретельного визначення цільової собівартості нової продукції всі учасники дослідження висловлюють і синтезують ті чи інші рішення, які в результаті виявляються альтернативно-інноваційними; процес виробництва стає інноваційним за суттю, адже за існуючого обмеження витрат слід навчитися виробляти продукцію, не вдаючись до вартісних технологій і матеріалів.

На підставі розглянутого алгоритму реалізації концепції таргет-костингу можна зазначити, що його основні переваги полягають у систематизації заходів щодо зниження витрат при максимальній орієнтації на задоволення потреб клієнта. За допомогою ділення цільових витрат встановлюються точні норми витрат, які підвищують увагу менеджерів до контролю за витратами підприємства. У результаті реалізації системи таргет-костингу підприємство отримує довгостроковий управлінський інструмент, що забезпечує гарантовану конкурентоспроможність продукції, досягнення необхідної прибутковості і, як наслідок, привабливість для зовнішніх інвесторів.

## ВИСНОВКИ

У сьогоденних умовах для ефективною діяльності вітчизняних підприємств, зокрема машинобудівної сфери, та покращення розуміння потреб споживачів (зміцнення зв'язку виробник і споживач) слід перейняти світовий досвід ідей стратегічного підходу до формування собівартості продукції, адже він диктується актуальністю і вимогами ринкового середовища.

Однак, не слід забувати, що ефективною ідеєю таргет-костингу буде лише в тому випадку, коли проводиться постійний (безперервний) моніторинг ситуації, яка складається на ринку — моніторинг змінності потреб споживачів та змінності цін постачальників і конкурентів. Якщо не проводити ретельного моніторингу, то може скластися ситуація, що підприємство розробляє продукцію, яка не користується попитом, а отже, буде не потрібною ринку.

## Література:

1. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2008.
2. Колісник М.К., Сміх К.Е. Стан підприємств машинобудування в Україні і можливі шляхи виходу з кризи за допомогою стратегії інтеграції // Регіональна економіка. — 2008. — № 4. — С. 167.
3. Ansari S., Bell J., CAM-I Target Cost Core Gr. Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management. — Chicago, IL: Irwin Professional Publishing, 1997.
4. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. — К.: Центр навч. л-ри, 2003.
5. Троян І. Алгоритми Target Costing / І. Троян [Електрон.ресурс]. — Режим доступу: <http://www.gaar.ru/biblio/mngacc/foreign/015.asp>.

Стаття надійшла до редакції 26.05.2012 р.