

УДК 657.012.12:331.105](477)

Струк Н.С., докторант кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту  
Львівський національний університет імені Івана Франка

## ЦІЛЬОВЕ КАЛЬКУЛЮВАННЯ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ

© Струк Н. С.

На основі закордонного досвіду в статті розглядається суть цільового калькулювання (target-costing) та можливості його впровадження в облікову систему ділового партнерства вітчизняних підприємств. Акцентується увага на стратегічній ролі цільового калькулювання у досягненні максимального ефекту від ділової взаємодії партнерів на ринку.

**Ключові слова:** ділове партнерство підприємств, ділова взаємодія, облікова система, стратегічний управлінський облік, цільове калькулювання.

On the base of international experience in the article are showing the nature of target costing and its possibilities of implementation in registration system of business partnership of domestic enterprises. Emphasis on the strategic role of target costing in achieving maximum impact from business cooperation partners.

**Key words:** business partnership of enterprises, business cooperation, accounting system, strategic management accounting, target costing.

На основе зарубежного опыта в статье рассматривается суть целевого калькулирования (target-costing) и возможности его внедрения в учетную систему делового партнерства отечественных предприятий. Акцентируется внимание на стратегической роли целевого калькулирования в достижении максимального эффекта от делового взаимодействия партнеров на рынке.

**Ключевые слова:** деловое партнерство предприятий, деловое взаимодействие, учетная система, стратегический управленческий учет, целевое калькулирование.

**Постановка проблеми** Розвиток ділового партнерства підприємств передбачає максимально повне задоволення потреб партнерів за допомогою встановлення загальних цілей та визначення стратегічних альтернатив розвитку. Серед основних чинників успіху та конкурентоспроможності підприємств є виробництво інноваційних виробів, оскільки, зважаючи на відносно стабільні технології, виробники багатьох видів діяльності вже не можуть продавати значні обсяги стандартних виробів. Сучасні ринки мінливі, а технології швидко прогресують, що спонукає керівний персонал підприємства використовувати нові підходи до управління, зважаючи на поведінку споживачів, і розробляти відповідний інструментарій,

який репрезентує систему стратегічного управлінського обліку. Традиційні методи калькулювання (методи повних, змінних, нормативних, стандартних витрат) широко використовуються в практиці управлінського обліку та є виправданими. Проте багато науковців і практиків вважають, що саме час переглянути згадані підходи, які не в повному контексті відповідають вимогам сучасного конкурентного середовища. Продукція повинна бути реалізованою на ринку за ціною, яка не перевищує цін конкурентів на аналогічний виріб. Традиційне калькулювання, при якому ціна розраховується на основі виробничих витрат (орієнтоване на витрати), не гарантує того, що ділові партнери-покупці погодяться заплатити таку ціну. Серед важливих завдань - модифікація методики обліку витрат і калькулювання собівартості задля досягнення, з одного боку, бажаної економічної вигоди, а з іншого - максимального задоволення та збільшення кількості партнерів – покупців на ринку. Саме цільове калькулювання зорієнтоване на партнера-покупця (або ж на конкурента), оскільки зі встановленої (можливо навіть емпіричним шляхом) ринкової ціни прогнозується бажана (цільова) величина прибутку та визначається цільова собівартість, максимально допустима у наявних ринкових умовах. Окрім зазначеного, багаторічний досвід використання системи цільового калькулювання відомими компаніями Японії, США та Західної Європи, авторитетні позитивні відгуки провідних спеціалістів у сфері маркетингу, виробничого менеджменту й управлінського обліку можуть стати підґрунтям для впровадження цільового калькулювання у вітчизняну практику обліку, що сприятиме розвитку стратегічного управлінського обліку в Україні.

**Аналіз останніх досліджень** у яких започатковано висвітлення питань, пов'язаних із вивченням іноземного досвіду та можливостями впровадження у вітчизняну практику цільового калькулювання свідчить, що за останнє десятиріччя дедалі більше науковців і практиків цікавляться згаданими питаннями. Майже всі автори наукової та навчальної літератури з управлінського обліку виокремлюють цільове калькулювання як стратегічно важливий компонент обліку, аналізу та контролю витрат і розглядають механізм визначення та коригування показника цільової собівартості. Проте, зважаючи на різноплановий переклад із англійської мови словосполучення «target costing», серед науковців нема одностайності

у трактуванні концептуальної основи цільового калькулювання. Зокрема зустрічається його інтерпретація як:

- системи калькулювання (Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська, Л.В. Нападівська)[1;2];
- стратегії (С.Ф. Голов, П. Й. Атамас) [3, 579;4,397];
- методу визначення собівартості продукту або послуги (Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю.Хлап'юнов, Г.Я.Макухін, Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков)[5;6];
- методу зворотної калькуляції (Р.Грачова)[7];
- методу планування прибутку і управління витратами (Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг)[8,555];
- моделі обліку та контролю витрат (Костирко Р.О., Шевчук В.О., В. Сопко, Л. Тринька)[9;10];
- цілісної концепції управління (К.І. Редченко, К.С. Олініченко, М.Г Чумаченко., Шанк Дж., Говиндараджан В., В. Сопко, Л. Тринька)[10;11;12;13;14].

Вищезазначене створює певні труднощі у використанні словосполучення «цільового калькулювання» у стратегічному управлінському обліку як у наукових дослідженнях, так і в практичному середовищі підприємств, зокрема при налагодженні договірних відносин із покупцями та постачальниками на ринку.

**Метою** представленої статті є з'ясування концептуальної основи цільового калькулювання, що дозволить обґрунтувати його роль та перспективи впровадження в облікову систему ділового партнерства на вітчизняних підприємствах.

**Основний матеріал дослідження** Історичні аспекти виникнення, суть і зарубіжний досвід використання цільового калькулювання було досліджено автором шість років тому у збірнику наукових праць Львівської комерційної академії, за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі» [15, 430-435]. Представлений вище аналіз досліджень демонструє схильність деяких авторів трактувати цільове калькулювання як технічну процедуру управлінського обліку, яка зводиться лише до калькулювання та коригування цільової собівартості. З таким підходом не погоджуються К.І. Редченко, К.С. Олініченко, М.Г Чумаченко., Белоусова І. А., Шанк Дж., Говиндараджан В., В. Сопко, Л. Тринька і це слушно. Словосполучення «target costing» з англійської дослівно

перекладається як «цільове калькулювання», «передбачуване (прогнозоване) калькулювання», або «планове калькулювання», проте орієнтуватися на дослівний переклад – недалекоглядна позиція. Історично цільове калькулювання сформувалося і розвивалося у Японії, а згодом у США і вже понад 50 років зарекомендувало себе дієвою концепцією стратегічного управління підприємством.

«Концепція (від латинського *conceptio* – розуміння, уявлення) – система поглядів на те чи інше явище, процеси; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, подій; основна ідея будь-якої теорії» [16, 240]. Тому, будучи підґрунтям системи управління, саме сукупність різнопланових концепцій визначають пріоритетні напрями управління та основні стратегічні критерії успішної діяльності підприємства. Прийняття концепції управління відображає основну ідею діяльності підприємства, яка репрезентується місією, цілями, діями управлінського персоналу та проектуванням альтернативних рішень.

Цільове калькулювання доцільно сприймати як цілісну концепцію управління, яка передбачає стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва нових виробів, превентивного (попереднього) контролю за витратами (ще на етапі проектування, калькулювання цільової собівартості згідно з ринковими вимогами. При використанні цільового калькулювання, виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру — цільової собівартості, що зображено на рисунку 1.

Концепція цільового калькулювання передбачає тісну взаємодію маркетингу з управлінським обліком, тобто функції маркетингу, проектування виробу і калькулювання собівартості реалізуються одночасно, в результаті отримується виріб, який максимально відповідає очікуванням покупців. Характерною особливістю цільового калькулювання є фокусування уваги не лише на внутрішніх, а й на зовнішніх (ринкових) чинниках впливу. Тому рівень організації цільового калькулювання здійснює суттєвий вплив на взаємовідносини підприємства з покупцями, постачальниками та на облікову систему ділового партнерства загалом. Облікова система ділового партнерства з покупцями залежить від правильності визначення цільової ціни за одиницю продукції та цільового обсягу реалізації, дотримання умов договору купівлі-продажу,

розрахункової дисципліни, вчасного задоволення вимог постійних покупців та окреслення кола потенційних покупців. Належне оформлення кошторисної документації та вчасне порівняння її показників зі звітними (фактичними) даними дозволяє здійснити оперативне коригування витрат, перепроєктування виробу для визначення величини цільового зменшення собівартості, що є запорукою отримання додаткової економічної вигоди підприємством. Концепція цільового калькулювання ґрунтується на мінімізації витрат, пов'язаних із виробом за період його повного життєвого циклу, тобто окрім собівартості, беруться до уваги витрати з обслуговування покупців після реалізації їм виробу, виведення виробу з ринку та його утилізацію.

У цільовому калькулюванні втілюється командний підхід для досягнення цільової собівартості – управління процесом здійснюється багатофункціональними командами внутрішніх та залучених ззовні фахівців. Часто до складу команди входять як власні співробітники, так і представники ділових партнерів підприємства (постачальників, покупців, посередників, ін.). При визначенні цільової собівартості вирішальна роль належить постачальникам, оскільки зменшення витрат для закупівлі відповідних матеріалів, запчастин чи напівфабрикатів потребує перегляду умов договору щодо зменшення цін, або заміни складової частини виробу на дешевший аналог, забезпечивши потрібний рівень функціонального призначення виробу.

Відповідні розрахункові операції в управлінському обліку ділового партнерства підприємства з постачальником, при коригуванні витрат чи перепроєктуванні продукції для визначення величини цільового зменшення витрат, - дає змогу прийняти остаточне рішення щодо придбання необхідних складових виробу чи власного виробництва.

Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг пропонують використовувати «управління мережею постачання», яке розвиває «взаємовигідні довготермінові взаємовідносини між покупцем і постачальником [8, 559]. При наявності довіри між діловими партнерами, вирішення проблем цільового зменшення витрат можуть прийматися на основі визначення взаємовигідних напрямів співробітництва.

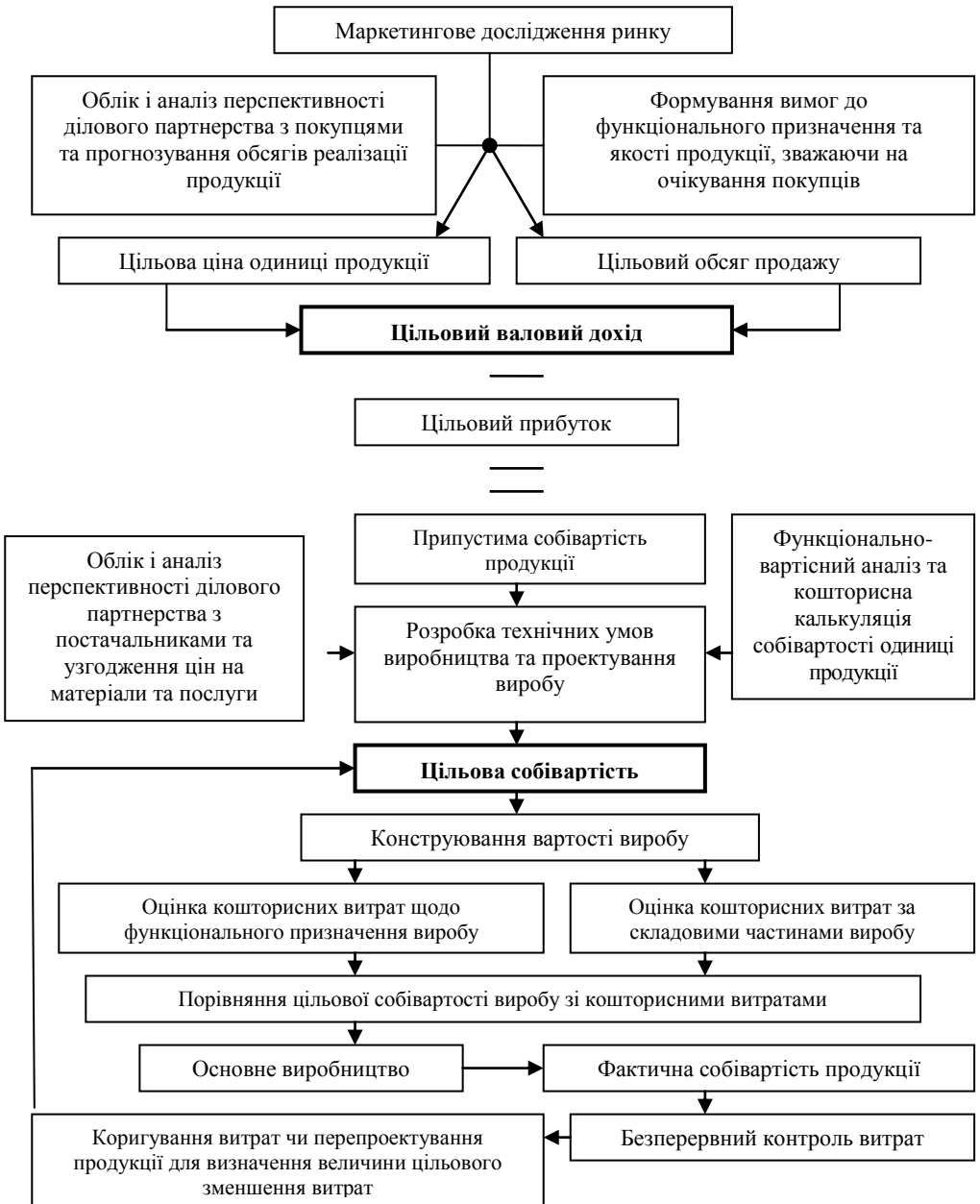


Рис.1 Концепція цільового калькулювання

Окрім зазначеного, при цільовому калькулюванні, в обліковій системі ділового партнерства підприємств повинні вчасно переглядатися бюджети за відповідними центрами відповідальності, регулярно оцінюватися результати їх діяльності для оперативного коригування показників для наступних бюджетів.

### **Висновки**

Впровадження концепції цільового калькулювання на вітчизняних підприємствах супроводжуватиметься певними змінами у обліковій системі ділового партнерства підприємств.

Можливі переваги - інтеграція маркетингових досліджень та управлінського обліку партнерства; оперативність бюджетування за центрами відповідальності; тісна взаємодія між центрами витрат і доходу; збільшення та вдосконалення інструментарію систем калькулювання і ціноутворення у вітчизняному обліку.

Ймовірні проблеми - конфлікти між діловими партнерами, залученими до цільового калькулювання; висока трудомісткість робіт; небезпека запізнення виходу продукту на ринок через збільшення часу розробки.

Перспективами подальших досліджень є розробка облікової системи ділового партнерства підприємств, зважаючи на стратегічно орієнтовані концепції управління.

### **Список використаних джерел:**

1. Бухгалтерський управлінський облік : підручник [для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиньця]. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Нападівська. – К.: «Книга», 2004. – 544 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов – 3-є вид. – К.: «Лібра», 2006. – 704 с.
4. П.Й.Атамас : навчальний посібник / П.Й.Атамас. – Д-К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Управління затратами підприємства : [монографія] / [Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапюнов Л.Ю., Макухін Г.Я.]. – К.: «Лібра», 2007. – 320 с.
6. Управлінський облік / [Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков]. - Переклад з п'ятого канадського видання. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; [наук. ред. пер. Н.П. Краснік]. – К.: «Міленіум», 2002. – С. 427.
7. Грачова Р. Зворотна калькуляція: як виконати розрахунок [Електронний ресурс] / Рима Грачова // Дебет-Кредит № 10 (7.03.2005). - Режим доступу до статті:

<http://www.dtk.com.ua/show/1nid012.html>

8. Управленческий учет / [Э.А. Атkinson, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг]. – 3-е изд.; пер. с англ. – М.: Изд. дом “Вильямс”, 2005. – 878 с.

9. Костирко Р.О., Шевчук В.О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Костирко Р.О., Шевчук В.О. - Режим доступу до статті: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/26.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/26.htm)

10. Сопко В., Тринька Л. Таргет-костинг як метод контролю витрат і прибутку/ Сопко В., Тринька Л. // Наукові записки ТНЕУ. – 2006. – Випуск 15. – С.207-211.

11. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг [Електронний ресурс] / К. Редченко. – Режим доступу до статті: <http://www.management.com.ua/finance/fin033.html>

12. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / Олініченко К.С. // Вісник міжнародного Слов'янського університету. – Серія: Економічні науки. – 2007. – №1. – С.29-37

13. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Микола Григорович Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 10. – С. 3-8.

14. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Шанк Дж., Говиндараджан В. // Бизнес-школа ИНТЕЛ-СИНТЕЗ, 2001. – 112с.

15. Струк Н.С. Перспективні шляхи використання цільового калькулювання в стратегічному управлінському обліку / Струк Н.С. Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит в сучасному бізнесі», Львів: ЛКА, 2004. - 536с., С. 430-435.

16. Філософський словник [за ред. В.І.Шинкарука]. - Головна редакція Української Радянської Енциклопедії Академії наук Української РСР. - Київ – 1973 1(03).- Ф-56, . – С.240