

УДК 657.471

Колінько Н.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний лісотехнічний університет України

ТАРГЕТ-КОСТИНГ ЯК ПЕРСПЕКТИВНИЙ МЕТОД ІНСТИТУЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА

У статті досліджено проблему ефективності впровадження на вітчизняних підприємствах стратегічного управління витратами. Розглянуто найбільш визнаний у міжнародній практиці підхід щодо оптимізації витрат – таргет-костінг, як і направлені на створення інформації, що дозволяє приймати стратегічні і відповідні їм оперативні та тактичні рішення з урахуванням особливостей на різних етапах господарювання економічного суб'єкта. Обґрунтовано трактування поняття «таргет-костинг», передусім, як процесу управління цільовими витратами, тобто сукупність цілеспрямованих дій з визначення, контролю, аналізу витрат і забезпечення їх економії. Визначено етапи розвитку, інструменти реалізації системи «таргет-костинг» та контрольні заходи у процесі користування системи «таргет-костинг» на різних етапах господарювання економічного суб'єкта. Проаналізовано основні переваги в порівнянні з традиційними методами та деякі обмеження щодо застосування таргет-костінгу.

Ключові слова: стратегія, калькуляція собівартості, стратегічне управління витратами, калькуляційний облік, таргет-костинг.

ТАРГЕТ-КОСТИНГ КАК ПЕРСПЕКТИВНЫЙ МЕТОД ИНСТИТУЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ ПРОИЗВОДСТВА

Колинько Н.И.

В статье исследована проблема эффективности внедрения на отечественных предприятиях стратегического управления затратами. Рассмотрены наиболее признан в международной практике подход к оптимизации расходов – таргет-костинг, как и направлены на создание информации, позволяющей принимать стратегические и соответствующие им оперативные и тактические решения с учетом особенностей на разных этапах хозяйствования экономического субъекта. Обоснованно трактовка понятия «таргет-костинг», прежде всего, как процесса управления целевыми расходами, то есть совокупность целенаправленных действий по определению, контролю, анализа затрат и обеспечения их экономии. Определены этапы развития, инструменты реализации системы «таргет-костинг» и контрольные мероприятия в процессе использования системы «таргет-костинг» на разных этапах хозяйствования экономического субъекта. Проанализированы основные преимущества по сравнению с традиционными методами и некоторые ограничения по применению таргет-костинг.

Ключевые слова: стратегия, калькуляция себестоимости, стратегическое управление расходами, калькуляционный учет, таргет-костинг.

TARGET-COSTING AS PERSPECTIVE METHOD OF INSTITUCIYNOGO PROVIDING OF MANAGEMENT CHARGES OF PRODUCTION

Kolinko N.

The article is devoted to the problem of the efficiency of implementation of strategic costs management at domestic enterprises. Considered the most recognized international practice of cost optimization approach, Target-Calling, as well as aimed at creating information that allows them to take strategic and relevant operational and tactical decisions, taking into account the peculiarities at different stages of the economic entity's management. The interpretation of the concept of «target-shopping» is substantiated, first of all, as the process of management of target expenses, that is, a set of purposeful actions for the definition, control, analysis of costs and ensuring their savings. Describes the stages of development, tools for implementing the «target-shopping» system and control measures in the process of using the «target-shopping» system at various stages of the economic entity's management. The main advantages compared with traditional methods and some limitations on targeting-busting are analyzed.

Keywords: costing, strategic cost management, calculation accounting, costing, target-costing.

Постановка проблеми. Для створення ефективної системи функціонування підприємства, у сучасних ринкових умовах, необхідна раціонально організована система управління витратами, тобто економічний спосіб виробництва продукції.

Ми не звикли розглядати собівартість продукції, як залежну змінну від ринкової ціни та середньогалузевої норми прибутку. У такому випадку калькулювання цільової собівартості («таргет-костинг») може суттєво розширити підручні методи сучасного управлінського обліку. Провідне завдання цього методу – окреслити оптимальні витрати майбутнього виробу на етапі моніторингу ринку, розробці та проектуванні його, а не в процесі виробництва. Адаже зазвичай менеджери починають практично боротися за скорочення витрат лише тоді, коли продукт розроблений і переданий у виробництво. Саме тоді нерідко приходить усвідомлення того, що собівартість продукту фактично завищена, щоб він був прибутковим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням калькулювання у стратегічному управлінні витратами підприємства присвячені праці таких вчених як О.В. Алексеева, Е.А. Аткинсон, Ф.Ф. Бутинець, Х.П. Баррінгер, З. Гуцайлюк, П. Друкер, Т. Джонсон, К. Друрі, Р.С. Каплан, В.Е. Керімов, Г.Г. Кірейцев, Р.Р. Ландерс, О.С. Николаева, Д. Нортон, Э.Ф. Рахматулина, Б. Райан, В. Савчук, К. Сіммондз, К. Уорд, В.Дж. Фабриски, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, С.М. Янг.

Постановка завдання. Метою дослідження є узгальнення ефективності впровадження таргет-костинг

як перспективного методу інституційного забезпечення управління витратами виробництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасній економічній літературі концепцію таргет-костингу трактують, як «цільове калькулювання», звужуючи її значення до чисто технічної процедури управлінського обліку.

Як бачимо, перераховані учені, таргет-костинг зводять до розрахунку цільових витрат, що служить основою для визначення цільової ціни готової продукції. Ми ж пропонуємо розглядати таргет-костинг, передусім, як процес управління цільовими витратами. У зв'язку з цим під процесом управління будемо розуміти сукупність цілеспрямованих дій з визначення, контролю, аналізу витрат і забезпечення їх економії.

Японські менеджери поклали в основу концепції «таргет-костинг» революційний та нескладний замисел. Цільова собівартість визначається різницею очікуваної ринкової ціни та прибутку на який сподівається підприємство. Одночасно менеджери та виробничий персонал працює над відповідністю витрат виробу цільовій собівартості [6]. Тобто це двосторонній процес (рис. 1).

В результаті цього процесу створюється продукція, яка максимально орієнтована на сподівання споживачів, що до її якісних характеристик так і до можливої ціни.

Варто відмітити, що таргет-костинг напрощуд добре інтегрується в інституційне забезпечення управлінського обліку, оскільки поєднується з операційним

плануванням, бюджетуванням, формуванням центрів відповідальності і т. д. Він повністю узгоджується з традиційними бухгалтерськими методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; цільові витрати інтегруються в загальну звітність компанії. Можна засвідчити брак конститутивних обмежень для застосування методу таргет-костинг на практиці.

Слід підкреслити, що таргет-костинг є стратегічним інструментом, а не виключено операційним, бо формує та реалізує конкурентні переваги, а отже забезпечує високий рівень конкурентоспроможності підприємства.

Таргет-костинг не обмежує менеджерів заданим рівнем витрат, бо надає можливість приймати рішення на засадах ринкового середовища, концентрує увагу на зовнішніх, а не тільки на внутрішніх чинниках [7].

Націлення на цільову собівартість спонукає економити на матеріальних ресурсах і шукати альтернативи дорогим технологіям. А це в свою чергу забезпечує постійне вдосконалення показників собівартості через процес вартісного проектування з метою поліпшення цих показників на тривалу перспективу.

Він узгоджується з функціональним методом обліку витрат і це дає можливість оцінити витрати понесені на створення кожної функції продукції, а отже, миттєво та оптимально реагувати на перемини в ринковому оточенні.

А також, в процесі визначення цільової собівартості, система «таргет-костинг» володіє чітким інструментарієм для реалізації необхідних дій з боку керівництва економічного суб'єкта, а також його структурних підрозділів, щодо втілення найбільш вигідних управлінських рішень серед виділених груп витрат і обґрунтування перспективного плану їх поведінки на короткостроковий і довгостроковий період (таблиця 2).

Увесь інструментарій системи «таргет-костинг» має бути максимально адаптований до тієї стадії розвитку, на якій знаходиться господарюючий суб'єкт. Така необхідність обумовлена тим, що на кожному з цих етапів господарювання економічного суб'єкта виникає потреба в коректуванні витрат, а також їх оцінці.

А втім, незважаючи на настільки очевидні переваги в порівнянні з традиційними методами, таргет-костинг має і деякі обмеження.

По-перше, метод таргет-костинг – це не техніка, яку можна використовувати час від часу в міру необхідності; впровадження даного методу передбачає повну зміну філософії діяльності підприємства [8].

По-друге, тільки на результатах дослідження ринкового середовища, базуючись на реальних або можливих очікувань споживачів, приймається цільова ціна і відповідно цільова собівартість. Проте методи, засно-

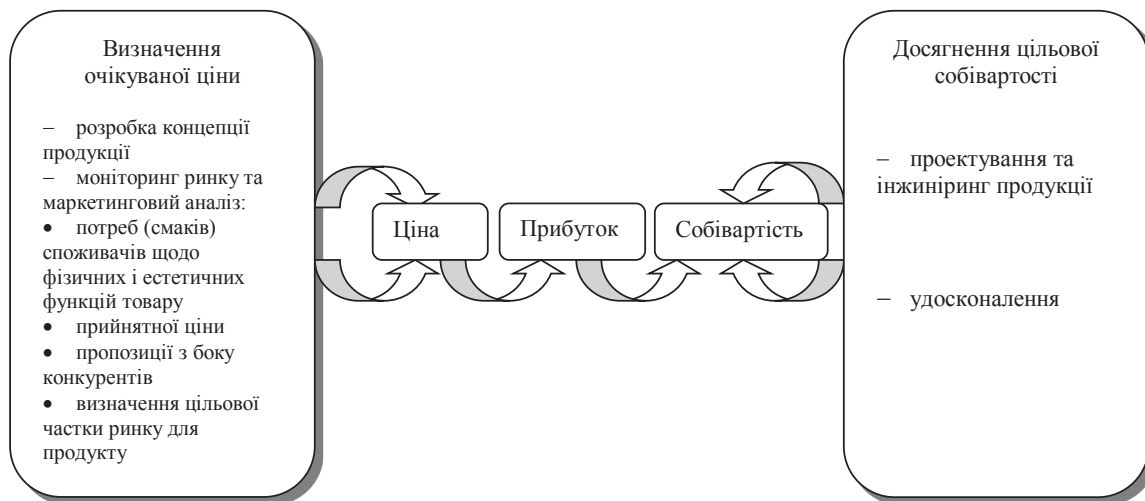


Рис. 1. Двосторонній процес визначення цільової собівартості

Таблиця 1. Тракткування поняття «таргет-костинг»

Автори	Визначення
Аткінсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. [1]	Цільова собівартість (target cost) є різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим (граничною) прибутком
Аверіна О.І., Проніна О.Р. [2]	Таргет-костинг (для проектування нової продукції) і кайзен-костинг (для поліпшення властивостей вже виробленої продукції) – методи, що дозволяють розраховувати для виробів цільову собівартість виходячи із заздалегідь встановленої ціни реалізації, що забезпечує заплановані об'єм продажів і відсоток рентабельності
Зимакова Л.А. [3]	Таргет-костинг – орієнтована на споживача, суть якої полягає у визначенні собівартості на основі можливої ціни реалізації продукту для визначеної категорії покупців виходячи з фіксованої норми прибутку
Петухова Т.В. [4]	Інструмент контролю і зниження витрат на стадії проектування об'єкту будівництва за рахунок застосування виробничих, інженерних, наукових досліджень і розробок, що дозволяє об'єднати зусилля усіх співробітників для досягнення цільової собівартості проекту
Чая В.Т., Чупахіна Н.І. [5]	Система цільових витрат, тобто контроль, орієнтований на майбутні заплановані за-витрати, завданням якого є зниження витрат при створенні нових продуктів в цілях досягнення запланованого рівня прибутку

вані на даних, отриманих від споживачів, навіть при вагомій кількості опитувань завжди суб'єктивні.

Основна завада полягає в іншому: для результативного застосування таргет-костинг має бути згуртований колектив однодумців, і тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками.

На закінчення слід зазначити, що таргет-костинг є раціонально організований процес управління цілю-

вими витратами, що дозволяє реалізовувати готову продукцію з врахуванням потреб покупців і прийнятних витрат для виробника. Досягнення цього перспективного методу інституційного забезпечення управління витратами виробництва, можливе шляхом використання його інституційного забезпечення, основою якого є сукупність правил і прийомів, за допомогою яких здійснюється контроль витрат.

Таблиця 2. Використовування системи «таргет-костинг» на різних етапах господарювання економічного суб'єкта

Етапи розвитку	Інструменти реалізації системи «таргет-костинг»	Контрольні заходи
I. Становлення	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечення розрахунку індексу цільових витрат. 2. Проведення маркетингових досліджень для визначення ціни виробу. 3. Уточнення ринкової ціни товару. 4. Визначення компонентної концепції майбутнього виробництва і критеріїв якості продукту. 5. Прогнозування поведінки конкурентів шляхом вивчення їх стратегій. 6. Планування цільового розміру прибутку. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечення контролю за реалізацією системи в кожному структурному підрозділі. 2. Проведення інструктивно-методичних заходів з менеджерами структурних підрозділів. 3. Проведення контролю за дотриманням строків реалізації. 4. Встановлення стандартів для виміру фактично досягнутих цільових показників їх відхилень від встановлених стандартів.
II. Ріст	<ol style="list-style-type: none"> 1. Позиціонування продукту у своєму сегменті. 2. Здійснення конкурентного аналізу. 3. Здійснення розрахунку базової ціни (target price), продажу продукту кінцевому можливий обсяг реалізації. 4. Калькуляція цільових витрат, щодо усіх компонентів і функцій проєктованого виробу і визначення поточних витрат 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначення допустимих витрат (allowable costs) на основі інформації, сформованої маркетинговим відділом. 2. Співпраця дослідно-конструкторського бюро з іншими підрозділами організації. 3. Створення міжфункціональної робочої групи експертів за цільовими витратами. 4. Підготовка робочого плану реалізації застосування системи «таргет-костинг», його здійснення і внесення змін до рішення в ході реалізації.
III. Зрілість	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка продукту з урахуванням функціональних вимог, визначених раніше, а також різних додаткових обмежень (відповідність обмеженням технологічного рівня організації, система контролю якості, екології та ін. характеристикам). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аналіз технології виробництва продукції, що випускається. 2. Оцінка ефективності прийнятого і реалізованого рішення в кожному структурному підрозділі організації, розробка на її основі системи матеріальної мотивації. 3. Моніторинг чутливості організації до зміни макроекономічної ситуації, координування управлінських рішень для узгодження умов зовнішнього і внутрішнього середовища, що змінюються.
IV. Занепад	<ol style="list-style-type: none"> 1. Мотивування співробітників кожного структурного підрозділу. 2. Директива на допустимість собівартості з точки зору ринку. 3. Визначення термінів і бюджету розробки нових виробів, для заміни застарілого продукту. 4. Перепроектування продукту шляхом дослідження потреб споживачів, можливого зниження цін з боку постачальників або використання нових технологій. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оцінка перспективи раціонального використання усіх видів ресурсів організації структурними підрозділами. 2. Окреслення абсолютно нового шляху збуту і реалізації продукції.

1. Аткінсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. *Управленческий учет*. Пер. с англ. 3-е изд. М.: Вильмс, 2005. 880 с.

2. Аверина О.И., Пронина О.Р. *Проблемы учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях по переработке молока. Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 18. С. 24–30.

3. Зимакова Л.А. *Основные подходы к формированию системы стратегического управленческого учета. Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 33. С. 36–40.

4. Петухова Т.В. *Система риск-менеджмента в подрядных строительных компаниях: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05*. СПб., 2014. 18 с.

5. Чая В.Т., Чупахина Н.И. *Перспективы развития управленческого учета. Экономический анализ: теория и практика*. 2007. № 22. С. 12–15.

6. Tanaka, T. (1993), «Target costing at Toyota», *Journal of Cost Management*, Vol. 7, No. 1, Spring, pp. 4–11.

7. Дубініна М., Мачильська Л. *Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва*. URL: <http://zbirecon.com/wp-content/uploads/2015/02/30.pdf>

8. Проданчук М.А. *Таргет-костинг та кайзен-костинг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління*. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdf/768.pdf>

E-mail: kolinko-natalia@ukr.net