

10. Chandler A.D., *Startegy and Structure; Chapters in the History of the Industrial Enterprises*, MIT Press, Cambridge, Mass., 1962. 11. Ансофф И. *Новая корпоративная стратегия* / И. Ансофф. – СПб.: Пупер Ком, 1999. – 416 с. 12. Porter M. *What is strategy?* // *Harvard Business Review* 74/6 (November-December): 61–78, 1996, 13. Feurer R., Chaharbaghi K. *Розробка стратегії: минуле, сучасність та майбутнє* // [www.management.com.ua](http://www.management.com.ua), 14. Федін М. *Ви готові планувати стратегічно?* [Електронний ресурс] / М. Федін // Режим доступу : <http://www.exmar.ru>. 15. Немцов В. Д. *Стратегічний менеджмент: Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.]* / В.Д. Немцов, Є.Л. Довгань. – К. : ТОВ “УВПК Ексоб”, 2002. – 560 с. 16. Ковтун О.І. *Стратегія підприємства: Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.]* / О.І. Ковтун. – Львів: Новий Світ – 2000, 2005. – 388 с.

УДК 334.02:338.512:621

І.М. Давидович

Національний університет “Львівська політехніка”

## **ПЛАНУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

© Давидович І.М., 2009

**Розглянуто сутність впровадження ідеї японської концепції стратегічного формування цільової собівартості продукції, цільової ціни товару і цільового прибутку підприємства закордонними компаніями та розглянуто перспективи й актуальність запровадження системи управління витратами –target-costing у практиці вітчизняних машинобудівних підприємств під час процесу диверсифікації діяльності.**

**Essence of introduction of idea of Japanese conception of the strategic forming of having a special purpose unit, having a special purpose cost of commodity and having a special purpose income of enterprise, cost is considered by oversea companies and prospects and actuality of introduction of control the system by the charges of target-costing are considered in practice of domestic mashine-building enterprises at realizable a process diversifications of activity.**

### **Постановка проблеми**

У сучасному середовищі бізнесу для досягнення високих результатів діяльності підприємства змушені вести жорстку конкурентну боротьбу і швидко реагувати на вимоги ринку. Надзвичайно актуальним це є для підприємств машинобудівної галузі, продукція якої стає неконкурентною, і отже, спостерігається тенденція занепаду підприємств машинобудування. Втримати своїх споживачів та залучити нових потенційних клієнтів машинобудівне підприємство може, пропонуючи конкурентоспроможні товари, тобто постійно покращуючи свою продукцію за допомогою як удосконалення технологій 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, тобто диверсифікувати діяльність. Диверсифікують діяльність суб'єкти господарювання для мінімізування чи розпорощення ризику діяльності та отримання прибутку від присутності у нових сферах. Процес диверсифікації вимагає чіткого моніторингу витрат, які є орієнтиром доцільності подальшого розвитку. Особливо актуальною є проблема управління витратами під час диверсифікації діяльності у разі розроблення нової продукції. Вимогливого споживача цікавить як висока якість пропонованої продукції, так і доступна ціна. Щоб здобути рівновагу високої якості і доступної ціни, будь-яке

підприємство, зокрема і машинобудівної сфери, повинно мінімізувати собівартість продукції. Відомі методи планування собівартості потребують складного оцінювання і не є такими ефективними, адже під час диверсифікації діяльності підприємству спочатку важко зорієнтуватися, не маючи навичок у тій чи іншій сфері.

### **Аналіз останніх 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”, “зроби продукт відмінним від інших”, “концентруватися на якості” [1]. Збувати свою продукцію дешевше, ніж інші підприємства, не означає мати конкурентні переваги. Для забезпечення ефективності своєї діяльності виробник повинен зуміти зробити дешевшим свою продукцію (здешевляти можна як існуючу продукцію, так і продукцію, яку підприємство вирішило виробляти у процесі диверсифікації), 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. Першими з’ясувати можливість уникнення таких проблем почали японські фахівці з виробничого менеджменту і управлінського обліку і ще в 1960-ті роки запропонували просте та ефективне рішення, розробивши концепцію управління за цільовою собівартістю: систему таргет-костінг (target costing) і успішно використовуючи її на практиці вже не одне десятиліття [1].

Розглядаючи причини виникнення системи таргет-костінг, потрібно звернути увагу на зовнішнє середовище бізнесу, що помітно змінилося в останні десятиліття. Сьогодні одним з головних чинників успіху і конкурентоспроможності компаній є інноваційні продукти. Виробники в багатьох галузях вже не можуть продавати величезні партії стандартних виробів, покладаючись на порівняно стабільні ринки і технології. Сучасні ринки є мінливими, а технології прогресують дуже швидко і це спонукає підприємство диверсифікувати, примушуючи менеджерів 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-костінг) повністю виправдовували себе, то тепер багато фахівців вважають, що настав час переглянути звичні підходи, які не відповідають вимогам сучасного конкурентного середовища [1]. Ці виклики диктуються тенденціями розвитку ринку. Так, наприклад, у галузі машинобудування вже з 2004 р. кількість підприємств, які отримують прибуток, становила 64 %, а 35 % всієї кількості підприємств протягом останніх років є збитковими [2]. Це означає, що галузь машинобудування має потенційні можливості розвитку за умов раціонального господарювання.

Одним з найважливіших завдань ефективної діяльності підприємств є модифікація методології обліку витрат і калькуляції собівартості нових (інноваційних) продуктів [1]. Таким модифікованим методом є японська ідея стратегічного планування та управління витратами – система таргет-костінг, яка, на відміну від традиційної системи стандарт-костінг (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 б задовольняла 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-костінг. Особливістю японської концепції є те, що ця система може бути доповненням, а не заміною традиційно використовуваних систем контролю витрат.

Зважаючи на теоретичні та прикладні 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-костінг значно впливає на рівень зниження собівартості продукції і, відповідно, на ефективність функціонування різних підприємств.

### **Формулювання цілей статті**

Основною метою статті є розкриття сутності системи таргет-костінг як стратегічного інструмента зниження цільової собівартості продукції і як алгоритму побудови ефективної маркетингової та фінансової стратегій компанії, визначення наслідків від впровадження у діяльність підприємства цієї системи, ідентифікація перспектив використання японської концепції управління витратами у практиці вітчизняних машинобудівних суб'єктів господарювання.

### **Виклад основного матеріалу**

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

Застосуванням інновацій у виробництві продукції і організації бізнесу можна зменшити відходи виробництва, час простоїв, спростити конструкцію продукції і технології виробництва, підвищити якість виробу і покращити обслуговування клієнтів. Основна причина, що обумовлює необхідність цих процесів, полягає в тенденції зниження реальних цін на продукцію при насиченні ринку певним видом продукції (тобто у міру її проходження етапами життєвого циклу), а також пов'язана з інерційним зменшенням попиту покупців (внаслідок зниження реальних доходів населення або навпаки, внаслідок їх зростання і відповідного зростання вимог до якості). Конкурентоспроможність сучасної компанії визначається і швидкістю впровадження інновацій, і оновленням асортименту, і можливістю здійснення диверсифікації діяльності, тобто випуску принципово нових за якістю і доступних за ціною товарів. Для збереження необхідного розміру прибутку зниження цін повинне 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, яка дасть змогу по-іншому оцінити взаємозалежність ціни, прибутку, собівартості target costing (таргет-костінг) – систему цільового стратегічного управління витратами.

Сучасний таргет-костінг (японська назва – genka kikaku) зародився в Японії в 1960-х роках. Вперше цей метод впровадила в практику корпорація Toyota у 1965 році [1], хоча ранні не розвинуті форми методу ще в 1947 році використовувала компанія General Electric. Американці приписують честь винаходу таргет-костінгу Лоуренсу Майлзу з GE, проте його система управління цільовими витратами (target cost management) була нерозробленою версією сучасної концепції, що не набула достатньо значного поширення. Повномасштабне впровадження таргет-костінгу в промислових корпораціях США почалося лише в кінці 1980-х років, причому за зразок була узятя саме японська модель, достатньо ефективна і просунута на той час. Історія таргет-костінгу зв'язана і з довоєнною Німеччиною. Так, після приходу до влади А. Гітлер позначив необхідність випуску “народного” автомобіля Volkswagen, який повинен був стати доступним найширшим верствам населення. За оцінкою Міністерства економіки країни, для того, щоб автомобіль став насправді загальнодоступним, його роздрібна ціна повинна була знаходитися в межах 1000 рейхсмарок. Остаточна ціна автомобіля з урахуванням “подарунка” фіурера (знижки в 10 рейхсмарок) була визначена в 990 рейхсмарок; подальше проектування велося з урахуванням даного верхнього обмеження. Зокрема, конструкторам довелося відмовитися від гідравлічного приводу гальм (хоча рівень технологій того часу цілком дозволяв його реалізувати) і використовувати механічний привід. За рахунок цього заощадили понад 30 марок [3]. Вперше термін “таргет-костінг” (target costing) вжив в 1988 р. Тоширо Хиромото в статті “Прихований клинок: японський управлінський облік” [3], де порівнювалися системи виробничого обліку Японії і США. Роки успішної практики

не скасовують непорозуміннь серед різного роду фахівців, які трактують цю концепцію як “цільову калькуляцію”, у вузькому розумінні технічної процедури управлінського обліку.

Отже, таргет-костінг – концепції управління, що підтримує стратегію зниження витрат і що реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій [3]. Таргет-костінг застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації старіючої (етап життєвого циклу) продукції.

Найбільшого поширення метод таргет-костінгу набув на підприємствах, що працюють на міжнародних ринках в умовах жорсткої конкуренції, і насамперед в інноваційних галузях, де постійно розробляються нові види і моделі продукції: автомобілебудуванні, машинобудуванні, виробництві електроніки, комп’ютерних та цифрових технологій, тобто там, де японські підприємства ведуть агресивну маркетингову політику, витісняючи конкурентів навіть з їх національних ринків [3]. Таргет-костінг використовує приблизно 80 % великих японських компаній (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Cannon, NEC, Olympus, Komatsu і багато інших), а також значна частина відомих американських і європейських компаній (Daimler/chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble і ін.), які добиваються високої якості і рентабельності своєї продукції. Окрім сфери виробництва інноваційних продуктів таргет-костінг все частіше застосовується на підприємствах сфери обслуговування, а також у неприбуткових організаціях (наприклад, ще на початку 1990-х років в американських медичних клініках успішно впроваджена ця система) [1].

Метод таргет-костінгу має на меті пристосування витрат з виробництва продукції або надавання послуг під вимоги ринку насамперед для того, щоб підприємство зберігало 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 зважати на те, скільки готовий споживач заплатити за пропонований йому товар, 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 вдасться реалізувати за ціною, яка повністю покриє витрати і забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Такий підхід, доцільний для унікальних і виготовлених на замовлення продуктів, а також для нових продуктів, що не мають конкуренції. Для традиційної продукції застосування такої формули можливе лише теоретично. Тому творці системи таргет-костінга 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-костінг, на відміну 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 якої позбавляє сенсу роботи над цим продуктом. 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’явилося ключове слово “цільова”, яке додає всім елементам формули спрямований і мобілізуючий відтінок [5]. Замість питання, яке ставлять усі виробники “скільки вартує виробництво продукції?” концепція таргет-костінг ставить

на перше місце “скільки повинна коштувати продукція?”. Тобто, такий підхід дає змогу підприємству цілком орієнтуватися на вимоги ринку, а керівництву – починаючи з етапу проектування продукції, впливати на виробничий процес.

Початковим показником, як уже зазначалося, в методиці таргет-костінг є цільова ціна. Тому її визначення і обґрунтування відіграє дуже важливу роль в процесі цільового управління витратами. У межах стратегії ринкової орієнтації сучасного бізнесу саме клієнти підприємств повинні зумовлювати, що вони хотіли б отримати як споживчу цінність товару (тобто сукупності корисних у застосуванні функцій, що проектуються 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 витратами 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 подібний товар. 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 нарастають 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-костінгу 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 технічного задоволення в продукції, що випускається, за ціною, що приймається ринком. Це означає створення якісної продукції за ринковою ціною [4].

Наступним етапом в методиці таргет-костінга 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 продукту може встановлюватися з різних стратегічних міркувань: дивідендної політики підприємства, інвестиційної стратегії розвитку бізнесу, аналізу прибутковості конкурентів, місткості і особливостей ринку тощо. Проблемним питанням в процесі розрахунку прибутковості є визначення впливу різних чинників на передбачуваний прибуток. Для спрощення розрахунку і оцінки прибутку на

підприємстві варто створити і використовувати модель оцінки чутливості (еластичності) прибутковості від впливу різних чинників: ціни, обсягу реалізації, питомих виробничих витрат, інвестицій і проектних витрат тощо, які з різним ступенем інтенсивності впливають на прибуток. Визначені заздалегідь 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].

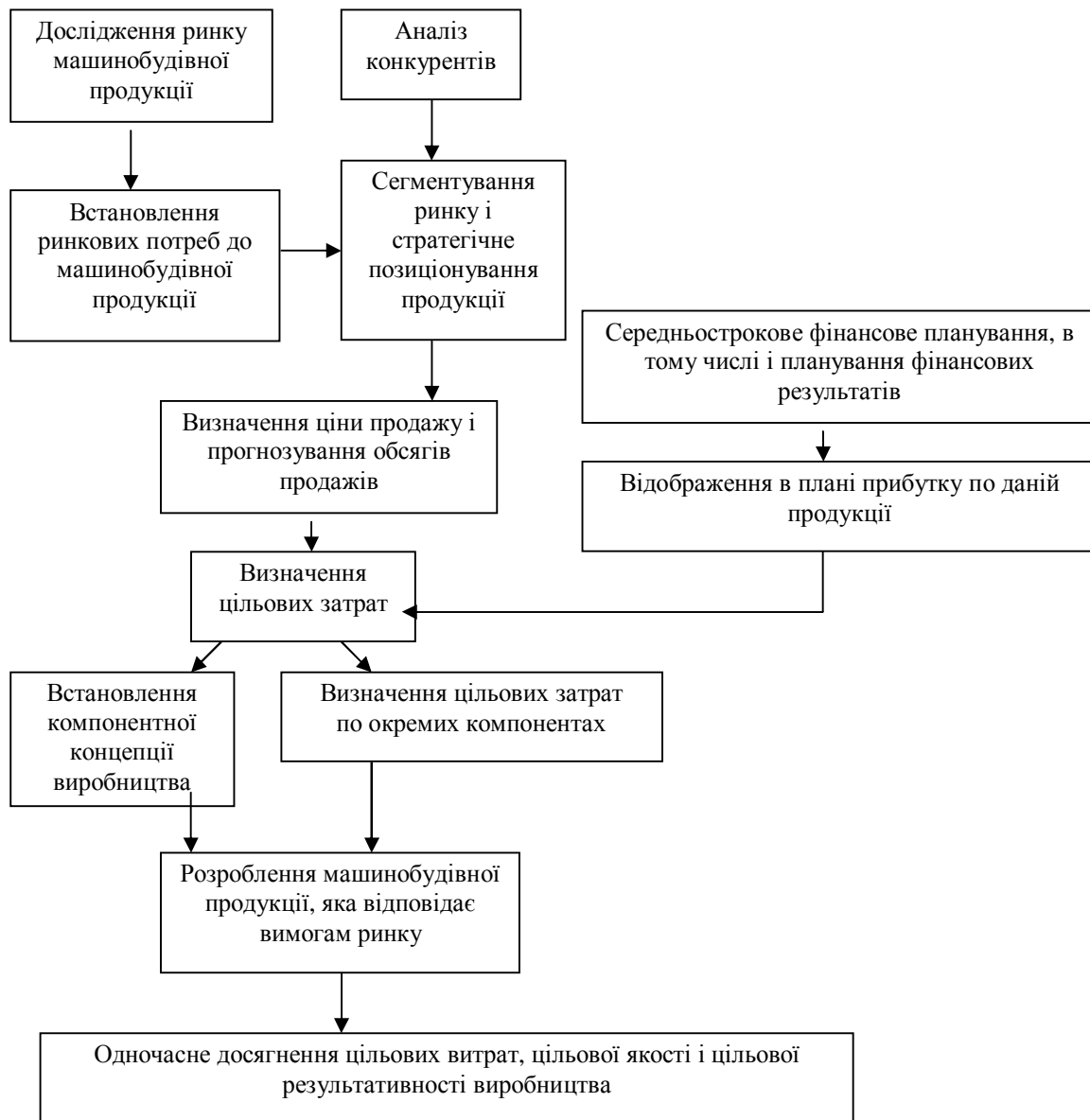
Ключовим аспектом практичного застосування методики таргет-костінгу, безумовно, є цільові витрати. У міжнародній практиці виробничо-фінансового цільового планування і калькуляції можна знайти декілька різних методів визначення цільових витрат, а саме: ринковий, конкурентоорієнтований, внутрішньовиробничий, нормативний і координуючий. Для успішного впровадження у вітчизняну практику концепції таргет-костінгу, 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 фірма, віднімається з очікуваної ринкової ціни. Потім всі учасники виробничого процесу – від менеджера до простого працівника – працюють над тим, щоб спроектувати і виготовити виріб, відповідний цільовій собівартості. Отже, ідея таргет-костінгу 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 результатів, то важливо прийняти рішення про недоцільність здійснення проекту [1]. Основну ідею системи таргет-костінгу можна сформулювати і по-іншому. Якщо в традиційному підході до розроблення нового продукту інженерні і технологічні роботи абсолютно не пов'язані між собою, то в таргет-костінгу проектування конструкції 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].

Графічний процес управління витратами при використанні японської системи таргет-костінгу [3] аналогічно можна подати для вітчизняних машинобудівних підприємств. Плинність процесу таргет-костінг у діяльності українських машинобудівних підприємств зображено на рисунку.

Під час випуску нової продукції чи завоювання нових ринків збуту, диверсифікувати свою діяльність підприємство 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 калькулюються 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-костінгу називаються поточними витратами. При рівні власних витрат, зіставному з допустимим, підприємство може починати випуск нової продукції (в іншому випадку вживають заходів із

зниження рівня собівартості до допустимого значення, причому це ніяк не повинно позначитися на якості продукції). Результатом всіх заходів таргет-костінгу є новий продукт, який, по-перше, відповідає всім вимогам споживачів відносно його якості і функціональних характеристик, а по-друге, може продаватися за собівартістю, що вимагається ринком [3].



*Процес таргет-костінгу у діяльності вітчизняних машинобудівних підприємств*

*Джерело: побудовано на основі [3]*

Інженерна розробка продукту на японських підприємствах, де концепція таргет-костінгу пройшла успішну практику, відрізняється від підходу, домінуючого в західних компаніях. Наприклад, процес удосконалення продукту на Заході виглядає так [1]:

Проектування → Собівартість → Перепроєктування

У Японії цей самий процес відповідно до таргет-костінгу набуває іншого вигляду [1]:

Собівартість → Проектування → Собівартість

У процесі практичної реалізації системи таргет-костінгу задіяні різні служби підприємства: фінансова, маркетингова, постачальницька, планово-економічна, технологічна, виробнича і бухгалтерська. Важливо, щоб процес таргет-костінгу контролювався службою контролінгу,

оскільки саме вона повинна виконувати координуючу функцію на підприємстві. У разі відсутності окремого підрозділу контролінгу і посади контролера пріоритет з координації таргет-костінгу повинен переходити до фінансового директора. Доцільно також використовувати командний принцип шляхом об'єднання в одну проектну команду представників (співробітників) різних задіяних в таргет-костінгу функціональних служб підприємства [4]. Тобто, основною умовою функціонування системи таргет-костінг є системний принцип – підприємство, – це одна система, де присутній командний дух та налагоджено ефективні комунікаційні канали.

При реалізації системи таргет-костінгу 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-костінг, що випускається ним, може стати об'єктом уваги посередницьких компаній, які прагнутимуть 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 на дистрибуцію 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-костінгу 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 по суті, адже за існуючого обмеження витрат, слід навчитися виробляти продукцію, не вдаючись до вартісних технологій і матеріалів.

На підставі розглянутого алгоритму реалізації концепції таргет-костінгу, можна зазначити, що його основні переваги полягають у систематизації заходів щодо зниження витрат при максимальній орієнтації на задоволення потреб клієнтів. За допомогою ділення цільових витрат встановлюються точні норми витрат, які підвищують увагу менеджерів до контролю за витратами підприємства. У результаті реалізації системи таргет-костінгу підприємство отримує довгостроковий управлінський інструмент, що забезпечує гарантовану конкурентоспроможність продукції, досягнення необхідної прибутковості, і, як наслідок, фінансову привабливість для зовнішніх інвесторів. Так, керівники 82 % німецьких підприємств, що застосовують систему таркет-костінгу у діяльності підприємства, відзначили великий вплив системи цільового управління витратами на досягнення фінансового успіху підприємства на ринку в сучасних умовах [4].

Отже, на думку автора, таргет-костінг – це системний інструмент стратегічного контролінгу, який ототожнює вимоги споживача щодо конкретної продукції з можливостями підприємства випуску цієї продукції (орієнтовує за витратами).

На нашу думку, для ефективної діяльності вітчизняних підприємств, зокрема машинобудівної сфери, та покращання розуміння потреб споживачів (зміцнення зв'язку виробник – 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 ідея таргет-костінгу буде лише в тому випадку, коли проводитиметься постійний (безперервний) моніторинг ситуації, яка складається на ринку – моніторинг змінності потреб споживачів та змінність цін постачальників і конкурентів. Якщо не проводити ретельного моніторингу, то може скластися ситуація, що підприємство розробляє продукцію, яка не користуватиметься попитом – буде не потрібною ринку.

### **Висновки та перспективи подальших досліджень**

В умовах жорсткої конкуренції підприємства, зокрема і вітчизняні машинобудівні підприємства, будь-якими силами намагаються втримати свого споживача і здобути прихильність до своєї продукції потенційних клієнтів, постійно підвищувати свою конкурентоспроможність. Тому вектором конкурентної боротьби може бути тільки безпосередня орієнтація на ринок, його потреби і виклики. Сучасне середовище бізнесу є динамічним у своєму розвитку, потреби



споживача не є константою, а змінною, яка вміщає все нові і нові потреби. Тому для успішності функціонування підприємства вдаються до диверсифікації своєї діяльності і створюють інноваційні товари або розширюють спектр своєї діяльності шляхом оновлення продукції чи завоювання нових ринків збуту. Відповідно до того, що новий товар, потрапляючи на ринок, несе неабиякий ризик провального проекту, суб'єкти господарювання змушені проводити стратегічну оцінку діяльності, можливостей та потреб ринку з метою мінімізації цього ризику. Все частіше практика вітчизняних підприємств переймає досвід закордонних компаній у галузі мінімізації ризиків та економічних невдач діяльності. Одним із таких інструментів сучасного менеджменту є японська концепція стратегічного управління витратами – таргет-костінг. Застосування такого закордонного підходу до формування собівартості підприємства дає змогу не тільки зменшити ризик діяльності і мінімізувати витрати, а й відкорегувати стратегію підприємства відповідно до умов, що складаються на ринку. Актуальність та практичність використання системи таргет-костінгу вітчизняними машинобудівними підприємствами стає стратегічним орієнтиром розвитку бізнесу, що підкріплюється світовою практикою.

1. Редченко К. Таргет – кастинг / К. Редченко [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cfin.ru/ias/target\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml) 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. Славников Д.В. Target costing как метод селективного стратегического управления затратами / Славников Д.В. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mevriz.ru/articles/2005/6/3939.html>. 4. Внедрение целевого управления затратами в рамках системы стратегического контроллинга. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://revolution.allbest.ru/managment/00047689\\_0.html](http://revolution.allbest.ru/managment/00047689_0.html). 5. Троян И. Алгоритмы Target Costing / И. Троян [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/015.asp>.