

можна виділити промислові і сільськогосподарські виробництва. За регіональними принципами виділяють виробництва в межах територіальних органів пенітенціарної системи.

5. Виробничий комплекс пенітенціарної системи входить як підсистема в сферу матеріального виробництва країни в цілому, є підсистемою народногосподарського комплексу України.

#### Література

1. Афанасьев В.Г. Системность и общество / В.Г. Афанасьев. – М.: Политиздат, 1980. – 368 с.

2. Гапоненко В.Ф. Управление инновационной деятельностью в производстве уголовно-исполнительной системы / В.Ф. Гапоненко. – М.: Академия МВД России, 1997. – 238 с.

3. Жук Л.І. Проблеми економічної ефективності праці засуджених / Л.І. Жук. – К.: РВПС України НАНУ, 1999. – 135 с.

4. Туманов Г.А. Организация управления в сфере охраны общественного порядка / Г.А. Туманов. – М.: Юридическая литература, 1972. – 232 с.

5. Яковенко Е.Г. Организация труда осужденных к лишению свободы и экономика исправительно-трудовых учреждений / Е.Г. Яковенко. – М.: Высшая школа МВД СССР, 1981. – 489 с.

О.В. АБРАМОВА,

здобувач, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

## Таргет-костинг у практиці легкої промисловості

*Статтю присвячено впровадженню методики таргет-костингу в практику ціноутворення та планування витрат підприємства легкої промисловості. В дослідженні надаються практичні рекомендації по зниженню собівартості продукції підприємства легкої промисловості.*

**Ключові слова:** таргет-костинг, планування витрат, легка промисловість.

*Статья посвящена внедрению методики таргет-костинга в практику ценообразования и планирования расходов предприятия легкой промышленности. В исследовании даются практические рекомендации по снижению себестоимости продукции предприятия легкой промышленности.*

**Ключевые слова:** таргет-костинг, планирование расходов, легкая промышленность.

*Article deals with introduction of target costing techniques in practice of pricing and cost planning of light industry. The study provides practical recommendations to reduce production costs of light industry.*

**Keywords:** target costing, cost planning, light industry.

**Постановка проблеми.** Класичні методики обліку і планування витрат призначені для оперативного управління бізнесом, у той час як основа конкурентоспроможності закладається на стратегічному рівні. Тому класичні системи управління витратами і ціноутворенням мають бути доповнені перспективним методом цільового стратегічного управління витратами – таргет-костинг (target costing) (ТК).

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Традиційний аналіз витрат, як показують автори [5–7, 9, 10], що займалися вивченням ТК, зводився до оцінки фінансового впливу альтернативних управлінських рішень при розгляді стратегічних завдань. «Вчорашні» методи ведення бізнесу в

сучасних умовах призводять до втрат переваг перед конкурентами в сучасних умовах [4]. Розвиток Target Costing починає з Японії у 60-х роках ХХ ст., де в умовах напруженої конкуренції та удосконалення стандартів якості була вперше апробована програма системного зниження цільових витрат ТК, яка побачила своє повномасштабне впровадження у промислових корпораціях США у 80-х роках ХХ ст. [5]. Українські науковці лише теоретично описують метод, практичного застосування на підприємствах нашої країни він ще не набув [4].

**Мета статті.** Практика роботи в сучасних українських умовах переконує в необхідності використання ТК. Метою роботи є розробка практичних рекомендацій з використання методу ТК на підприємстві легкої промисловості з виробництва ЗІЗ задля досягнення конкурентоспроможності продукції на ринку України.

**Виклад основного матеріалу.** ТК не є поширеним методом серед вітчизняних економістів та бізнесменів. Тому для покращення розуміння надамо декілька його визначень, а також сутність, головну ідею, завдання, особливості, переваги та недоліки ТК.

Можна виділити основні підходи до розуміння сутності ТК [5]:

1. Ринково-орієнтований підхід. Функції ТК зводяться до орієнтації на ринок, менеджменту витрат на ранніх стадіях розробки продукту, постійної адаптації передбачуваних цільових витрат до можливості реалізації потенціалу зниження витрат.

2. Інженерно-орієнтований підхід – підтримка менеджменту якості та скорочення сукупних стандартних (нормативних) витрат. Основні фази діяльності з використанням ТК: планування продукту, завдання цільових витрат, розробка шляхів їх досягнення.

3. Підхід, орієнтований на функції продукту. Тобто замість стандартного питання: «у скільки обходиться виробництво

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

продукції?» (виробничо-орієнтована система управління витратами) ТК ставить інше питання: «Скільки має коштувати продукція?» (ринково-орієнтована система управління витратами).

Основним завданням ТК є визначення собівартості, яка за жорстко заданою ринком ціною дозволить отримати планований прибуток.

Основною відмінною особливістю ТК є стратегія зниження витрат на стадії проектування продукту [7]. Відправною точкою калькулювання є ціноутворення в довгостроковому періоді. На підставі ринкових тенденцій розробляється оптимальна (задана) ціна на продукт. Встановлюючи тверду ціну і чекаючи стабільного прибутку протягом тривалого терміну, організація має знати свої витрати на пропонування покупцям продукт у довгостроковій перспективі.

Таким чином, весь виробничий процес, починаючи із задуму нового продукту, набуває інноваційного характеру, не виходячи за рамки заздалегідь встановлених витратних обмежень. ТК дає можливість приймати управлінські рішення про виробничу програму на ранніх стадіях життєвого циклу продукту [6].

Традиційний процес удосконалення виробу розвивається по циклу: проектування – собівартість – перепроєктування.

Усі учасники виробничого процесу мають працювати над тим, щоб спроекувати і виготовити виріб із потрібною собівартістю. Із застосуванням ідеології ТК творчий процес видозмінюється і набуває таку форму: собівартість – проектування – собівартість. Точніше, можна виділити такі процеси: планування продукту, концептуальне проектування, базисне конструювання, по-детальне конструювання, виробництво.

Класична модель ТК включає ряд складових:

1. Виявлення властивостей і характеристик виробу.
2. Визначення важливості властивостей для споживача, формування моделі функціональної значимості виробу.
3. Встановлення реалістичної планової ціни виробу.
4. Визначення цільових витрат та максимально допустимих витрат на виготовлення виробу.
5. Побудова структурної схеми виробу та оцінка витрат на компоненти продукту. Алгоритм аналізу структури витрат планованого об'єкту: виявити властивості і характеристики продукту і визначення компонента, який виконує ту чи іншу властивість; обчислити вагу (важливість) розглянутої властивості; співвіднести важливість структурного компонента і частку витрат на нього, визначити рекомендовану величину витрат для цього структурного компонента.

6. Встановлення зв'язку між властивостями виробу і його структурними елементами.

7. Формування рекомендацій за величиною витрат на елементи виробу.

8. Розробка і прийняття рішень, що дозволяють забезпечити встановлений рівень витрат.

Схематично процес ТК можна представити у такому вигляді, як на рис. 1.

Однак окремі аспекти обліку, аналізу та контролю цільової собівартості не отримали належного розвитку у вітчизняній теорії та практиці [5].

Зважаючи на це ми можемо проілюструвати застосування методики ТК на конкретному прикладі з практики стратегічного управління витратами підприємства легкої промисловості, яке спеціалізується на виробництві спеціальної захисного взуття.

Основним предметом даного дослідження є захисні черевики, що мають високу ступінь захисту нижніх кінцівок людини та використовуються у різних галузях промисловості [1].

Згідно з вітчизняними стандартами та міжнародним стандартом EN 345 [2, 3, 8, 11] конструкція типового захисного черевика складається зі шкіряного верху взуття з декоративними елементами, м'яким кантом, петлями та блочками, основної устілки, вкладної устілки, шнурків, металевого підноски, металевої захисної устілки, двошарової підшви.

У результаті проведених маркетингових досліджень було встановлено, що ринкова вартість подібного взуття становить 230–245 грн. У той час планова конструкція виробу передбачає вартість реалізації кінцевому споживачу в 270,6 грн.

Таким чином, абсолютний резерв зниження витрат має величину у 30–40 грн. на одну пару черевиків.

У процесі аналізу побудовано структурну модель захисного черевика (рис. 2) на основі вивчення конструкторсько-технологічної документації, специфікації та паспорту виробу.

Проведемо виділення функціональних характеристик продукту або визначення його функціональної структури на основі переваг покупців, тобто виділимо власне технічні функції і оцінимо їх корисність для кінцевого покупця.

При створенні функціональної моделі розглядаються найбільш значущі якості виробу для споживача. З ряду ранжированих характеристик визначаються ваги ступенем значущості окремих компонентів (табл. 1).

Проведемо диференціацію витрат по функціях виробленого виробу та за його компонентами.

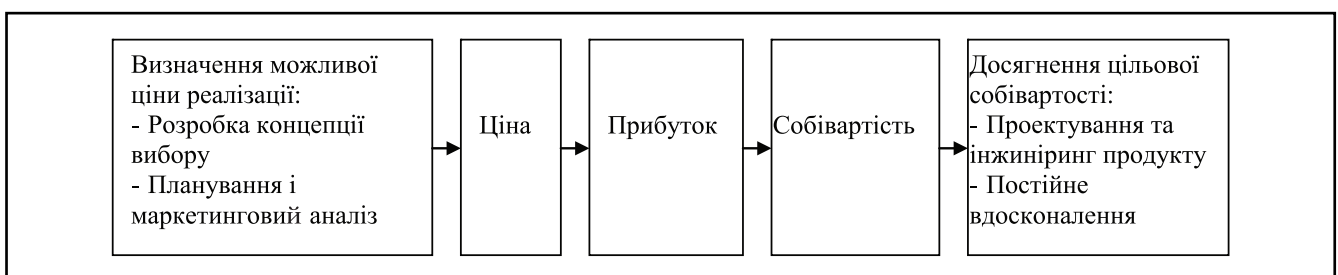


Рисунок 1. Схема процесу ТК

Черевик	
Деталі верху взуття	Деталі низу взуття
Розрізна союзка з декоративною перфорацією	Основна устілка
М'який кант з амортизаційною прокладкою	Вкладна амортизуюча устілка
Розрізні берці з перфорованим підблочником	Металевий підносок з гумовою прокладкою
Шнурок кольоровий	Металева устілка
Язик з глухим клапаном та амортизаційною підкладкою	Двохшарова підошва (поліуретан+гума)
Задінка з жорстким задником	Супінатор
Прокладка тканинна	
Нитки кольорові	

Рисунок 2. Структурна (компонентна) модель черевика

Таблиця 1. Визначення значущості (корисності) функцій виробу

№	Функції виробу	Значущість	Відносна значущість, %
1	захистити верхню частину стопи у пучковій зоні	10	9,48
	забезпечити підвищення споживчої привабливості за рахунок оригінального дизайну	3	
2	захистити голеностопний суглоб від вивихів	5	6,56
	захистити кістку нижньої частини гомілки	4	
3	захистити бокову частину стопи	5	5,10
	забезпечити підвищення споживчої привабливості за рахунок оригінального дизайну	2	
4	зафіксувати взуття на нозі	5	5,83
	забезпечити підвищення споживчої привабливості за рахунок оригінального дизайну	3	
5	захистити передню частину голеностопу	6	10,94
	забезпечити захист від потрапляння промислового бруду та пилу у взуття	6	
	підвищити комфортність використання взуття	3	
6	захистити п'яткову частину стопи	8	5,83
7	забезпечити комфортний контакт ноги із взуттям	7	9,48
	забезпечити вентиляцію стопи	6	
8	забезпечити міцне скріплення деталей верху взуття	7	7,29
	забезпечити підвищення споживчої привабливості за рахунок оригінального дизайну	3	
9	захистити нижню частину стопи	8	5,83
10	забезпечити комфортне використання взуття	6	6,56
	забезпечити підвищення споживчої привабливості за рахунок оригінального дизайну	3	
11	забезпечити захист носової частини стопи від падіння важких предметів	5	3,64
12	захистити нижню частину стопи від колючих та ріжучих предметів	5	3,64
13	захистити нижню частину стопи	8	17,54
	захистити нижню частину стопи від дії високих температур	4	
	захистити нижню частину стопи від дії паливно-мастильних матеріалів	4	
	захистити нижню частину стопи від ураження електричним струмом	4	
	захистити нижню частину стопи від прослизання	4	
14	забезпечити комфортне носіння взуття	3	2,18
Разом		137	100

Далі ми запропонуємо заходи щодо зниження витрат, спрямовані на доведення планових витрат для даного обсягу виробництва до рівня цільових витрат.

Після поділу цільових витрат по компонентах проведемо планову оцінку витрат на новий продукт з урахуванням застосовуваних технологій виробництва. В результаті будуть отримані прогнози (планові) витрати (drifting costs). Ці витрати вище цільових.

У табл. 2 наведено розподіл планових витрат на виготовлення окремих складових черевика та забезпечення його основних функцій.

Індекс цільових витрат розраховується як відношення процентної частки корисності компонента до процентної частці витрат на нього [9]:

$$\text{Індекс цільових витрат} = \text{корисність} / \text{витрати}.$$

Цей індекс показує, наскільки виконується ідеальна варіація, що лежить в основі розподілу витрат, тобто відповідність кількості витрачених ресурсів тієї корисності, яку вони зумовили.

Якщо індекс цільових витрат менше одиниці, компонент проводиться «дорого» у порівнянні з його внеском у загальну корисність. Якщо ж індекс цільових витрат більше одиниці, існує небезпека, що компонент занадто «просто» проводиться. Ймовірно можна збільшити його якість, тому що є ще деякий резерв для збільшення витрат.

На наступному етапі після отримання вартісних рекомендацій йде розробка технічних рішень. У результаті виходять рекомендовані витрати на кожен елемент структури об'єкта, які передаються фахівцям з розробки для вивчення та вдосконалення виробу з урахуванням вартісних рекомендацій.

Таблиця 2. Розподіл планових витрат на виготовлення окремих складових черевика та забезпечення його основних функцій

Функція виробу (№ компонента)	Корисність	Відносна корисність, %	Сума ПЛАНОВИХ витрат, грн.	Питома вага витрат, %	Індекс цільових витрат відносно конструкторської	Аналіз конструкції	Цільові витрати на компонент, грн.	Питома вага цільових витрат, %
1	8	16,33	23,15	11,45	1,43	покращити якість	23,15	13,64
2	1	2,04	3,53	1,75	1,17	оптимально	3,53	2,08
3	7	14,29	32,42	16,03	0,89	здешевити	31,85	18,76
4	1	2,04	1,25	0,62	3,30	покращити якість	1,25	0,74
5	4	8,16	25,12	12,42	0,66	здешевити	24,05	14,17
6	6	12,24	7,80	3,86	3,17	покращити якість	7,80	4,59
7	2	4,08	10,12	5,00	0,82	здешевити	10,03	5,91
8	2	4,08	1,46	0,72	5,65	покращити якість	1,46	0,86
9	3	6,12	5,82	2,88	2,13	покращити якість	5,82	3,43
10	2	4,08	7,96	3,94	1,04	оптимально	7,96	4,69
11	1	2,04	11,00	5,44	0,38	здешевити (видалити)	0,00	0,00
12	1	2,04	9,00	4,45	0,46	здешевити (видалити)	0,00	0,00
13	10	20,41	57,46	28,41	0,72	здешевити	52,86	31,14
14	1	2,04	6,13	3,03	0,67	здешевити (видалити)	0,00	0,00
Разом	49	1,00	202,22	1,00			169,76	100,00

Як видно з табл. 3:

– компоненти № 1, 4, 6, 8 та 9 мають індекси цільових витрат, що перебільшують одиницю, та потребують покращення якості, оскільки їх виконання занадто дешево порівняно з корисністю;

– компоненти №3, 5, 7, 11, 12, 13 та 14 мають індекси цільових витрат, що менше одиниці, та потребують здешевлення або видалення.

– компоненти №2 та 10 мають індекс цільових витрат, що близький до одиниці. Ці компоненти не потребують змін.

Виходячи з конкретних умов експлуатації спецвзуття, вимоги до граничної вартості, а також з аналізу структурної, функціональної моделей було запропоновано низку конструктивних перетворень:

1. Союзу зробили нерозрізною без декоративної перфорації.
2. На м'який кант застосували дешевший пінополіуретан.
3. Спростили конструкції берців, залишивши зменшену кількість блочок для шнурування.
4. Застосували чорний шнурок зменшеної вартості.
5. Спростили конструкцію язика.
6. Вилучили тканинну підкладку.
7. Кольорові нитки замінені на чорні.
8. Здешевили вкладку устілку.
9. Основну устілку виготовили з полімерних відходів власного виробництва.
10. Металевий підносик та металеву устілку виключили з конструкції черевика.
11. Підшову виконали одношаровою суцільною з поліуретану.
12. Супінатор виключено з конструкції.
13. Шкіряні елементи конструкції виконано з юрти-спілка.

У табл. 3 наведено цільові витрати на кожен з компонентів, які були змінені конструктивно. В цілому змінилася

структура витрат та питома вага цільових витрат на кожний елемент конструкції.

Загальне зменшення витрат на виконання основних захисних функцій спецвзуття, що розглядалося, становить 32,46 грн. Це скорочення витрат зробило захисний черевик «прохідним» на об'ємних тендерах, що проводилися Укрзалізницею та іншими великими підприємствами.

На прикладі наведеного вдосконалення вартісно-функціональних властивостей ТК ми можемо говорити про такі переваги системи ТК:

1. У концепції ТК функції маркетингу та проектування реалізуються спільно – виходить продукт, що має характеристики, які максимально відповідають очікуванням споживачів, і найбільш ймовірну ціну реалізації.
2. ТК підтримує стратегію зниження витрат на стадії проектування продукту – є стратегічним інструментом.
3. Фокусування уваги на зовнішніх ринкових факторах.
4. ТК мотивує орієнтоване на ринок поведінку співробітників.

Таким чином, відзначимо очевидну ефективність використання ТК, який дозволяє комерційним організаціям вживати своєчасних і якісних управлінських рішень при створенні і просуванні нового продукту на ринку.

Ітеративний підхід до розробки нового виробу забезпечує поетапне осмислення кожного нюансу, що стосується собівартості, набуття нових і нестандартних рішень при інноваційному мисленні.

Необхідність орієнтації на задану собівартість запобігає застосуванню більш дорогої технології чи матеріалу.

Таким чином, таргет-костинг – спосіб запобігання економічних невдач, який допоможе підприємству зберегти гроші ще до того, як вони будуть витрачені.

Але існують певні небезпеки застосування ТК:

1. Час розробки нового виробу може невиправдано збільшитися через численні ітерації в процесі перепроєктування – потрібно вчасно зупинитися, тому що не всякий виріб можна пристосувати до ринкових умов.

2. Невміле застосування концепції ТК може негативно позначитися на працівниках, які прагнуть будь-якою ціною досягти цільової собівартості.

3. Можуть виникнути конфлікти між розробниками, які посилено прагнуть знизити виробничу собівартість, і маркетологами, які не погоджуються знижувати витрати на збут і рекламу.

Слід зазначити також вузькі місця ТК:

1. Майже завжди викликає сумніви достовірність прогнозу виручки – помилка може поширитися на весь процес управління витратами.

2. ТК активно використовує показник «рентабельність продажів». Якщо знехтувати оборотністю капіталу, можливі помилки в його розміщенні.

3. Зміна обсягу збуту нового продукту.

4. Ціна продукту схильна до частих змін.

5. Складність розподілу непрямих витрат.

6. Недооблік альтернативних витрат.

Але впровадження ТК не означає зміни системи обліку на підприємстві та відбувається на основі вже існуючих в обліку методик. Дані методики застосовуються при складанні планових калькуляцій, а в окремих випадках можуть проєктуватися і на розрахунок цільових витрат.

Реалізація ТК неможлива без залучення цілого набору інструментів обліку та аналізу витрат, здебільшого оперативних. Дані методи покликані виконувати підтримуючу функцію на всіх етапах моделі, щоб реалізація таргет–костинг була найбільш ефективною.

З іншого боку, застосування вищезазначених методів у безпосередній взаємодії з таргет–костинг робить їх також і складовою частиною процесу реалізації самої концепції ТК, яка об'єднує їх.

#### Висновки

За допомогою інструментарію ТК вдалося скоротити собівартість захисного черевика на 15%, що підвищило його

конкурентоспроможність та привабливість для кінцевого споживача.

Таргет–костинг – перспективний метод ведення конкурентної боротьби, який має бути розповсюджений у галузі легкої промисловості, особливо на підприємствах, що беруть участь у державних тендерах.

#### Література

1. Безопасность труда во имя будущего! // [www.valtex.org.ua](http://www.valtex.org.ua)
2. ГОСТ 28507–90 Обувь специальная кожаная для защиты от механических воздействий. Общие технические условия / М.: ИПК Издательство стандартов, 2002. – 9 с.
3. ГОСТ 5394–89 Обувь из юфты. Общих технических условия / М.: ИПК Издательство стандартов, 1992. – 9 с.
4. Губарик О.М. Модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових (інноваційних) продуктів / О.М. Губарик – Дніпропетровськ. 2004 / [Електрон. ресурс] / Режим доступу: [http://www.confcontact.com/20101008/2\\_gubar.htm](http://www.confcontact.com/20101008/2_gubar.htm)
5. Гусева Л.И. Учет и анализ целевой себестоимости: монография / Л.И. Гусева, Т.Н. Соколова [под ред. Л.И. Гусевой]. – Воронеж: М.: ВГУ, 2010. – С. 120.
6. Криворотов А.С. Система инструментов контроллинга./ А.С. Криворотов // Научный журнал КубГАУ, Краснодар: – 2007. – №33(9). – С. 1–10.
7. Мерзликина Г.С. Концепция формирования и управления целевой себестоимостью (target costing) / Г. С. Мерзликина, С.В. Волков // Управленческий учет, М.: – 2008. – №8. – С. 34–39.
8. Справочник по обуви ISBN 5–7088–0215–4 / Морозова Л.П., Полуэктова В.Д., Михеева Е.Я. та ін. – М.: Легпромиздат, 1988. – 432 с.
9. Шанк Дж. Стратегическое управление издержками / Дж.Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: Изд-во «Бизнес–Микро», 1999. – 342 с.
10. Якутин Е.М. Система таргет–костинг в стратегическом управлении затратами / Е.М. Якутин // Научные записки НГУЭУ. – 2006. – №4. – С. 44–51.
11. EN 345 General Requirements [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.renalli.com/safety-footwear.asp>

О.Г. ГРИНЬ,  
аспірант, Національний авіаційний університет

## Аналіз сучасного стану санавіації та її вагомості в Україні

У статті проведений аналіз сучасного стану санавіації України, визначено особливості її застосування для різних напрямів охорони здоров'я, враховуючі динаміку показників та перспективні напрями розвитку авіаційної галузі світі та України.

**Ключові слова:** санавіація, охорона здоров'я, авіаційна галузь.

В статье проведен анализ современного состояния санавиации Украины, определены особенности ее применения для различных направлений здравоохранения, учи-