

УДК 657.471

Данило Анастасія Іванівна, магістр зі спеціальності «Облік і оподаткування», спеціалізації «Бізнес-консалтинг», ДВНЗ «Ужгородський національний університет»  
Науковий керівник: Йолтуховська Оксана Юріївна, к.е.н. доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

### **МЕТОДИКА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ОСНОВІ СИСТЕМ ТАРГЕТ-КОСТИНГУ ТА КАЙЗЕН-КОСТИНГУ**

*В статті розглянуто калькулювання собівартості продукції через різні методики визначення управління виробничими витратами, такі як: таргет-костинг, кайзен-костинг, абзорпшен-костинг, директ-костинг. Акцентовано увагу на введенні нової методики гоал-костингу, що створена при синтезі таргет-костингу та кайзен-костингу. Відображено переваги та недоліки методів управління витратами.*

**Ключові слова:** таргет-костинг, кайзен-костинг, абзорпшен-костинг, директ-костинг, калькулювання собівартості.

**Постановка проблеми.** Проблема управління витратами підприємства в сучасних умовах є важливою для більшості вітчизняних товариств. Висока собівартість продукції знижує конкурентоздатність що примушує шукати причини та запаси зниження витрат. Управління витратами є дієвим інструментом підвищення ефективної діяльності підприємства та її структурних підрозділів, що можливе лише на основі комплексного та системного підходу для вирішення проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженнями проблематики управління витратами на підприємстві займалися такі відомі економісти, як: П. Атамас, Т. Єгоркіна, Ф. Бутинець, С. Брю, К. Друри, Р. Коуз, К. Макконелл, Е. Хайнек, Г. Фандель, М. Карпунин, Г. Савицька, І. Бланк, Г. Козаченко, Ю. Погорелов, Г. Кірейцев, М. Пушкар.

**Формулювання цілей статті** є аналіз та порівняння недоліків і переваг різних методів управління витратами, застосування таргет-костингу та кайзен-костингу з метою оптимізації витрат підприємств.

**Опис основного матеріалу дослідження.** Калькулювання собівартості продукції - необхідний елемент реалізації управління витратами будь-якої організації. Сьогодні завданням калькулювання є не просто розрахунок фактичної собівартості виробу, а визначення такої собівартості, що у ринкових умовах роботи міг би забезпечити певний прибуток організації. Тому у сучасних умовах господарювання калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має бути орієнтовано насамперед на реалізацію стратегії компанії в середньостроковій та довгостроковій перспективі. Сфера інформаційних технологій є динамічною, яка постійно розвивається, та зростає ринок. Водночас вона є галуззю інноваційної економіки, тобто економіки, заснованої на постійному технологічному вдосконаленні, на виробництві та експорті високотехнологічної продукції з дуже високою

додатковою вартістю та самих технологій. Серед базових індикаторів інноваційної економіки можна відзначити принцип різноманітності ринків, конкуренцію та високий попит на інновації.

У зв'язку з стрімким розвитком сфер, пов'язаних із застосуванням інформаційних технологій, і, як наслідок, виникненням нових видів продукції (робіт, послуг) у зазначених галузях перед обліковою наукою постає питання: чи існує наданий момент відповідні механізми обліку витрат та калькулювання собівартості зазначеної продукції (робіт, послуг). В даний час методичні рекомендації щодо калькулювання собівартості продукції сфери інформаційних технологій практично відсутні. Зростання конкуренції та специфіка виробленої продукції (робіт, послуг) дозволяють констатувати той факт, що виробник при створенні нового товару отримує відносну свободу при формуванні ціни, оскільки відмінною особливістю галузі є унікальність створюваного в ній продукту. Після визначення бажаної ціни реалізації продукту проблема компанії полягає у знаходженні такого показника граничної собівартості, який давав би можливість забезпечувати необхідний рівень рентабельності.

Таким чином, перед підприємством стоїть завдання формування цільової собівартості. У цих умовах компанії можуть отримати необхідний результат, використовуючи підхід таргет-костинг, тобто цільове планування витрат. Вперше термін «таргет-костинг» (target costing) вжив у 1988 р. Т. Хіромото у статті «Прихований меч: японський управлінський облік», де автор порівнював системи виробничого обліку Японії та США [1].

Процес встановлення цільової ціни продукту передбачає використання трирівневого аналізу «якість продукту - набір функціональних характеристик продукту - ціна продукту». Ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, фактично будучи очікуваною ринковою ціною продукції. Цільовий прибуток є величиною прибутку, необхідним підприємству для розвитку та задоволення попиту споживачів. Прямим продовженням та невід'ємною частиною таргет-костингу є кайзен-костинг - система безперервного оперативного контролю за рівнем витрат. Кайзен — це японський термін, що означає «зміни на краще або постійне вдосконалення». Це філософія бізнесу, яка бере початок із Другої світової війни. Вперше термін «кайзен» був застосований Toyota в 1950-х роках після закінчення Другої світової війни японським дослідником і консультантом з управління Макаєм Імаї [2]. Кайзен-костинг може бути визначений як, практика зниження витрат або також як калькуляція витрат безперервного вдосконалення. Компанії прагнуть знизити витрати на виробництво продукції без шкоди для стандартів, безпеки та якості продукції. Принципи кайзен-костингу [2]:

1. Перший принцип – постійне вдосконалення всього це означає, що завжди є запаси для вдосконалення;
2. Кайзен-костинг зосереджується на використанні сучасних підходів, ніж старі традиційні підходи, які застаріли в наш час.
3. Кожен має бути частиною роботи, незалежно від рівня керівництва чи рівня повноважень. Заохочується колективне прийняття рішень.
4. Немає поняття раптової досконалості. Усьому можна надати найкращу форму за допомогою поступового вдосконалення.
5. Немає обмежень для самовдосконалення, і покращення можна зробити в будь-який час і на будь-якому рівні.
6. Кайзен-костинг зосереджена на зниженні витрат за рахунок зменшення відходів. Це означає економію на масштабі та економію за рахунок незначних покращень.
7. Коли б і що б не потрібно було виправити, це можна і потрібно виправляти.
8. Кожен має бути уповноважений вносити свій вклад і брати участь у колективному вирішенні проблем.

На думку інших вчених вперше поняття «кайзен-костинг» запровадив Я. Монден у середині 1990-х роках і кваліфікував його як підхід, що тісно взаємодіє з системою таргет-костингу на різних стадіях процесу виробництва. У книзі Мондена кайзен-костинг вперше набуває форми інструменту, що сприяє зниженню собівартості продукції і тісно пов'язаного із системою управління витратами в компанії. У табл. 1 розглянуто визначення методів витрат.

**Таблиця 1.**

**Визначення методів управління витратами**

Таргет-костинг	Метод управління собівартістю продукції, сутність якого полягає в зниженні собівартості продукції на всьому її виробничому циклі за рахунок застосування виробничих, інженерних, наукових досліджень та розробок.
Кайзен-костингу	Метод поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якої досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість виробництва.
Гоал-костинг	Метод калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), в основі якого лежить калькулювання цільової собівартості шляхом постановки кайзен-завдань; їх вирішення зусиллями працівників компанії сприятиме поступового зниження витрат і досягнення такого рівня собівартості, при якому забезпечується необхідна норма прибутку організації.
Абзорпшен-костинг	Метод калькулювання собівартості продукції з розподілом всіх витрат між реалізованою продукцією та залишками товарів.
Директ-костинг	Метод обліку собівартості продукції, який ґрунтується на поділі загальних витрат підприємства на постійні, які не залежать від кількості продукції, виробленої за одиницю часу, прямо пов'язані з кількістю продукції, виробленої за одиницю часу.

*Розроблено автором на основі [1,3,4,5]*

Таргет-костинг і кайзен-костинг вирішують практично одну і ту ж задачу, але на різних стадіях життєвого циклу продукту та різними методами.

Їх загальним завданням є зниження рівня окремих статей витрат та собівартості кінцевого продукту загалом до деякого прийняттого рівня, причому:

- таргет-костинг вирішує це завдання на стадії планування та розробки продукту;
- кайзен-костинг вирішує це завдання на стадії виробництва.

Синтез двох систем забезпечує підприємству дуже цінну конкурентну перевагу, що полягає у досягненні нижчого по відношенню до конкурентів рівня собівартості та можливості вибрати зручну цінову політику для утримання (захоплення) відповідних секторів ринку.

На підставі вищеперелічених особливостей таргет-костингу та кайзен-костингу пропонуємо при створенні методики калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сфері інформаційних технологій одночасно використовувати обидва методи.

При цьому виходитимемо з наступних передумов:

1. Розроблювана методика калькулювання ставить собі завдання калькулювання цільової собівартості.
2. Очевидною є спрямованість процесу калькулювання собівартості на конкретний продукт з урахуванням його унікальних особливостей.
3. Створювана методика заснована на системах таргет-костинг та кайзен-костинг і вбирає їх окремі характерні елементи.

У перекладі з англійської термін «таргет» означає мета, завдання, мета.

Слово «кайзен» прийшло до управлінського обліку з японської мови і в перекладі означає філософію чи практику, яка спрямована на безперервне вдосконалення процесів виробництва, розробки, допоміжних бізнес-процесів та управління. Поняття «костинг» має англійське походження та в перекладі українською мовою означає розрахунок витрат, обчислення собівартості [1].

**Таблиця 2.**

**Переваги та недоліки методів управління витратами**

<b>Методи управління витратами</b>	<b>Переваги методу</b>	<b>Недоліки методу</b>
Таргет-костинг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. можливість встановити ціну потрібному рівні</li> <li>2. облік інтересів як виробника, так і покупця</li> <li>3. низька ймовірність завищення ціни на товари.</li> </ol>	Результат застосування таргет-костингу багато в чому залежить від галузі, у якій працює фірма.
Кайзен-костинг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. дозволяє досягти цільової собівартості</li> <li>2. забезпечує рентабельність виробництва</li> <li>3. допомагає запобігти виробництву нерентабельної продукції</li> </ol>	Розглядається обмежене коло витрат на виробництво.
Абзорпшен-костинг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. відсутність класифікації витрат на постійні і змінні;</li> <li>2. можливість використання з метою фінансового обліку і складання зовнішньої звітності;</li> <li>3. відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, але і постійних накладних витрат;</li> <li>4. дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. умовний характер розподілу накладних витрат;</li> <li>2. визначення фактичної собівартості продукції можливо тільки в кінці періоду;</li> <li>3. ускладнення облікових і розрахункових процедур;</li> <li>4. включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом.</li> </ol>
Директ-костинг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. можливість повного концентрування уваги на зміни маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих виробках, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;</li> <li>2. спрощення та точність обчислення собівартості; відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;</li> <li>3. визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль;</li> <li>4. система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. труднощі при класифікації витрат на постійні і змінні;</li> <li>2. не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування;</li> <li>3. при переході від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток.</li> </ol>

*Розроблено автором на основі [1,3,4,5]*

Розробляючи спосіб калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сфери інформаційних технологій, вважаємо за необхідне запровадити нове поняття, яким, власне, і іменуватиметься запропонована методика — гоал-костинг (від англ. goal — мета).

Синтез таргет-костингу та кайзен-костингу при здійсненні калькулювання дозволить подати найбільш точні та достовірні дані про собівартість продукції (робіт, послуг) сфери інформаційних технологій, визначити ті ділянки діяльності, якими необхідно працювати з метою скорочення витрат, оцінити внесок персоналу у процес мінімізації собівартості.

Під час розробки методики калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сфери інформаційних технологій крім таргет-костингу та кайзен-костингу необхідно використовувати елементи позамовного методу, оскільки в даній галузі вся продукція (роботи, послуги) створюється на підставі конкретного замовлення та має індивідуальний характер.

Розглянемо покрокову методику калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сфери інформаційних технологій гоал-костинг.

Крок 1. Маркетинговий аналіз продукції (робіт, послуг).

Крок 2. Розробка концепції продукції (робіт, послуг).

Крок 3. Визначення можливої ціни реалізації на підставі даних, отриманих у кроці 1 та 2.

Крок 4. Встановлення цільового прибутку.

Крок 5. Визначення цільової собівартості продукції (робіт, послуг) за такою формулою:

$$\text{Цільова собівартість} = \text{Цільова ціна} - \text{Цільовий прибуток}$$

Крок 6. Визначення нормативної (розрахункової) собівартості продукції (робіт, послуг).

Крок 7. Упорядкування калькуляції. Визначення відхилень нормативної собівартості від цільової.

Крок 8. Аналіз усіх статей кошторисних витрат щодо «доведення» їх до цільової собівартості. Постановка та вирішення кайзен-завдань.

Крок 9. Розрахунок фактичної собівартості продукції (робіт, послуг).

Крок 10. Відображення у бухгалтерському обліку фактичної та цільової виручки, фактичної та цільової собівартості та їх відхилень.

Крок 11. Складання звіту щодо відхилень.

Розглянемо методику кроків гоал-костинг більш докладно. Зазначимо, щодо етапу створення продукції для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

застосовуються елементи таргет-костингу, а на етапі створення продукції – елементи кайзен-костингу.

Застосування елементів таргет-костингу при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) сфери інформаційних технологій починається з визначення можливої ціни реалізації продукції (робіт, послуг) і включає наступні стадії[1]:

1. проведення маркетингового аналізу продукції (робіт, послуг), метою якого є визначення конкурентоспроможності цієї продукції (робіт, послуг) на ринку;
2. розробка концепції продукції (робіт, послуг), зокрема перевірка цієї концепції групи цільових споживачів і визначення маркетингової стратегії виходу на ринок.

Можлива ціна реалізації також має назву «цільової ціни». Наступним етапом після її визначення є встановлення цільового прибутку - тобто такої величини прибутку, яка необхідна компанії для задоволення запитів власників. Дві визначені вказаними способами величини - цільова ціна та цільовий прибуток - при відніманні дають нам шуканий показник - цільову собівартість.

Якщо розрахункова собівартість перевищує цільову, на етапі планування в проект замовлення вносяться необхідні зміни та вдосконалення доти, доки розрахункова собівартість не перевищуватиме цільову.

Цільова собівартість калькулюється на основі класифікації з поділом усіх цільових витрат на прямі та непрямі та їх деталізації за статтями витрат залежно від виду діяльності та характеру продукції (робіт, послуг). Згодом дані цієї калькуляції будуть використовуватись при розрахунку відхилень фактичної собівартості від цільової.

Найчастіше трапляється, що на початку реалізації проекту розрахункова собівартість, незважаючи на всі зусилля, докладені на етапі планування починає перевищувати цільову собівартість на етапі безпосереднього створення продукції, виконання робіт, надання послуг. Тоді працівниками підприємства проводиться аналіз кошторисних витрат, визначається вплив кожної статті витрат на собівартість виробу.

Далі починається етап створення продукції та надання послуг, з цього моменту калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у рамках гоал-костингу застосовується інструментарій методики кайзен-костинг, при цьому виявлені при таргет-костинг можливості скорочення витрат набувають статусу кайзен-задач. На даному етапі всі працівники підприємства повинні бути мотивовані на виконання кайзен-завдань, щоб у результаті досягнутий результат дорівнював або перевищував позначені в кайзен-задачі цільові показники.

Економічний зміст словосполучення «рішення кайзен-завдання» полягає у приведенні показника фактичної собівартості до такої величини, яка в грошовому вираженні дорівнює

цільовій собівартості або менше її, за допомогою зусиль, що додаються усіма підрозділами організації.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Розглянувши різні методики управління витрат і калькулювання собівартості продукції основна увага в абзорпшен-костингу і директ-костингу цілеспрямована на систематизування змінних та постійних витрати. Методика гоал-костинг, яка заснована на принципах таргет-костингу та кайзен-костингу із застосуванням елементів позамовного методу, повністю спрямована на вдосконалення діяльності підприємств чи окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів, без залучення великих інвестицій ззовні. Кожен метод має свої переваги та недоліки, але вагомою перевагою таргет-костингу та кайзен-костингу є зниження витрат, забезпечення прибутковості виробництва, можливість управляти витратами які здійсненні з поточної діяльності, і при побудові планів на перспективу. У розробленій методиці показано, що найкращий результат при здійсненні процесів обліку витрат та калькулювання собівартості дає саме синтез таргет-костингу та кайзен-костингу, реалізований у методиці гоал-костинг.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фетисова О. А. Методика калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг. Финансовый журнал / Financial journal. 2015. Вып. №6. С. 90-101 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: [http://www.finjournalnifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/6/statyi/fm\\_2015\\_6\\_\\_09.pdf](http://www.finjournalnifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/6/statyi/fm_2015_6__09.pdf)
2. Kaizen Costing: Definition and How Does It Work? [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.wikiaccounting.com/kaizen-costing-definition/>
3. Атамас П. Й. Управленческий учет: 2-е издание. Учебн. пос. – К. : Центр учебной литературы, 2009. – 440 с.
4. Голов С. Ф. Управленческий учет: учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Учет и аудит». Издательство «Либра», Киев, 2004. – 578 с.
5. Слобода А. С. Переваги та недоліки калькулювання собівартості продукції в системі повного і неповного розподілу витрат. Матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф. «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (28 квітня 2017). Харків. 2017. ФОП Панов А. М. С. 731-735.