

## ЛОГІСТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ РАЦІОНАЛЬНОЇ СТРУКТУРИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

© Леонова С.В., Гринів Н.Т., 2006

Досліджуються перспективи практичного застосування методики “цільових витрат”. Запропоновано методику як цілісну концепцію маркетингово-логістичного управління, що застосовує стратегію зниження витрат шляхом формування їх оптимальної структури і реалізує функції планування вдосконаленої продукції, попереднього контролю витрат та обчислення цільової собівартості відповідно до вимог споживачів.

The prospects of practical application of “target costs” methodise are researching in the given article. The proposed methodic is considered as a conception of marketing-logistic management with using of strategy of costs' reduction by means of the forming of optimal producing costs structure. The functions of planning the improving produce preventive control of costs and calculation the target cost price with taking into consideration the customers' requires.

**Постановка проблеми.** Реалізація маркетингової концепції спонукає виробника у своїй діяльності до пошуку і застосування нових технологій у сфері розроблення комплексу маркетингу. Запропонований у цій роботі “метод цільових витрат” [4, 6], який охоплює насамперед цінову і товарну політики підприємства, потребує оптимізації усього ланцюга “постачання-виробництво-збут” і є завданням не лише маркетингу, але й логістики, оскільки впливає на чинники логістичної діяльності підприємства. Встановлена ціна, яка орієнтована на купівельну спроможність певного сегменту ринку, вимагає раціонального підходу щодо витрат не тільки в розробленні товару з певними якісними характеристиками, а й опосередковано впливає на витрати, пов'язані із транспортуванням і складуванням як матеріалів та комплектуючих, так і готової продукції. Верхня межа ціни орієнтує виробника на застосування системного підходу у формуванні та оптимізації ланцюга “постачання-виробництво-збут” і зумовлює кооперацію діяльності його учасників.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Оскільки запропонований метод “цільових витрат” стосується саме цінової політики підприємства, то необхідно проаналізувати відомі методи встановлення ціни на товарну продукцію.

Визначення ціни на продукцію, що реалізовується підприємством, становить найважливішу складову підприємницького ризику. Ще донедавна рішення щодо цін приймалися в межах лише фінансових аспектів, тобто ціни визначались, враховуючи витрати та рентабельність. Сьогодні швидкий ріст цін на енергоносії, інфляційні процеси, загострення конкуренції, зниження купівельної спроможності посилили увагу підприємців до питань ціноутворення.

На рівні підприємства ціна відіграє подвійне значення. З одного боку, вона є інструментом стимулювання попиту на товар, з іншого, – важливим чинником отримання необхідних прибутків. Встановлення ціни на будь-який товар переважно відбувається за однією з трьох моделей ціноутворення [3]: витратна (встановлення цін на основі врахування витрат) встановлює нижній рівень ціни; модель ціноутворення на основі попиту дає змогу прогнозувати реакції споживачів на зміну цін; конкурентний підхід використовується в ціноутворенні для оцінки дій конкурентів.

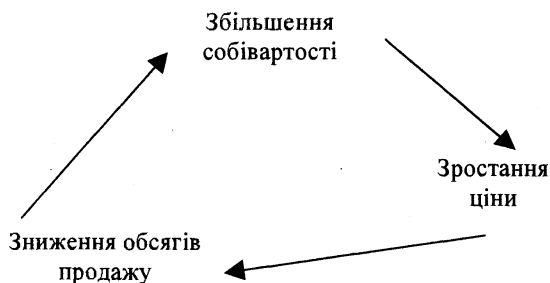
За першою моделлю підприємство керується лише внутрішніми орієнтирами, що ґрунтуються на собівартості продукції та певному стандартному рівні прибутку. Модель “витрати плюс” – досить проста. Її недоліком є нехтування станом на ринку конкурентів та покупців. Добре відома ускладнена версія цього підходу “цільове ціноутворення на основі окупності вкладених коштів”

була розроблена компанією General Motors у 20–30-х роках ХХ ст. [7]. Хоча вона й враховує коливальні процеси у бізнесовому циклі та вартість капіталовкладень, залучених до виробництва, але ґрунтується не на ринкових, а на внутрішньо-організаційних чинниках.

Друга модель ґрунтується на ринковому попиті на товар, а саме – методі максимізації прибутку, який дає змогу знайти таку точку на кривій попиту, яка забезпечить максимальний прибуток у найближчій перспективі.

Третя модель орієнтована на ціни конкурентів. Ця стратегія ґрунтується на подібності ринків, товару, позиції на ринку, структури витрат компанії та її конкурентів. Дещо ускладнена версія цього підходу передбачає встановлення певної різниці у вартісному чи відсотковому виразі між ціною підприємства та конкурентів. Наприклад, керівництво вирішує встановити ціни ринкового лідера, зважаючи на його репутацію. Проте цей підхід не дає можливості підприємству набути певної товарної переваги.

Узагальнивши особливості традиційних методів ціноутворення, можна зробити висновок, що ціна реалізації продукції завжди залежить від структури собівартості. Якщо значну частину в структурі собівартості займають постійні витрати, а попит на продукцію спадає, тобто питомі постійні витрати на одиницю продукції зростають, а разом з тим зростає і загальна собівартість, то, використовуючи логіку “традиційного” ціноутворення, підприємству необхідно підвищити ціну на виробничу продукцію. Підвищуючи ціну на продукцію, слід очікувати лише подальшого спаду споживчого попиту. Отже, нераціональна прив’язка ціни до собівартості може призвести до виникнення своєрідного замкненого циклу:



І, навпаки, за зростання попиту на продукцію питомі постійні витрати на одиницю продукції зменшуються, зменшується і загальна собівартість, а отже, повинна зменшуватись і ціна. Можливо, в період зростання попиту було б доцільніше залишити ціну на попередньому рівні, збільшуючи в такий спосіб рентабельність продажу. Або в умовах еластичного попиту застосувати метод максимізації прибутку, орієнтований на визначення обсягів продажу за оптимальної ціни. Але традиційні методи ціноутворення не уможливають оперативної і з мінімальними вартісними витратами розрахувати оптимальну ціну, за якої прибуток підприємства буде максимальним.

Альтернативою “традиційним” способам ціноутворення є так звані “гнучкі” методи ціноутворення. Суть гнучких методів зводиться до того, що підприємство насамперед визначає частку ринку, якою прагне заволодіти, а потім ціну, яка дає змогу цього досягти.

З метою мінімізації негативних наслідків від неправильного управлінського рішення стосовно рівня ціни, які можуть бути особливо істотними на висококонкурентних ринках, можна рекомендувати застосування одного з “гнучких” методів – метод цільових витрат (target costing – таргет-костінг) [2, 5]. Цей метод передбачає маркетингові дослідження для отримання відповідей на пошукові питання, що стосуються основних характеристик товару, який задовольняє потребу споживачів певного сегменту ринку, дослідження купівельної спроможності споживачів, які згодні за цей товар платити прийнятну ціну.

**Формулювання цілей статті.** Метою публікації є обґрунтування доцільності застосування методики таргет-костінгу як ефективного логістичного засобу формування оптимальної структури витрат, виявлення переваг практичного застосування цієї методики порівняно з існуючими з точки зору адаптивності в мінливих умовах ринку.

**Виклад основного матеріалу.** Аналізуючи ринкову ситуацію протягом останніх років, можна зробити висновок, що орієнтири маркетингової діяльності підприємства зміщуються з продукту на покупця. Сучасні споживачі, які характеризуються більшою зрілістю, перестають бути пасивними суб'єктами в процесі обміну [3]. Вони професійно аналізують пропозицію фірм і можуть самостійно визначити функціональні особливості товару, за які готові заплатити. Споживач, приймаючи рішення про купівлю, здатний оцінити конкурентоспроможність товару, який пропонують виробники, з метою одержання максимальної корисності від покупки за прийнятною ціною. Подібні тенденції зміщення акцентів маркетингової діяльності можна проілюструвати трансформацією класичних елементів маркетингу 4P (product – товар, price – ціна, place – місце, promotion – просування) в маркетингові елементи з позиції споживача 4C (consumer – споживач, cost – ціна, convenience – зручність, communication – комунікації). Враховуючи цей принцип центральним питанням для виробника і надалі залишається задоволення потреб споживачів, що не суперечить класичній концепції маркетингу. Змін вимагають традиційні методи управління та обліку витрат, які не дають змоги оперативно реагувати на вимоги конкурентного середовища.

Тому в реальних умовах ринкової нестабільності і швидкого розвитку технологій менеджери змушені модифікувати існуючі підходи до управління, орієнтуючись на поведінку споживачів, і розробляти відповідні інструменти планування, вимірювання, обліку і контролю витрат. Тобто виникає необхідність поетапного логістичного управління, починаючи з підприємства і закінчуючи інтегрованим ланцюгом поставок [2]. Застосування системи таргет-костінг на сьогодні є одним з найбільш перспективних способів реалізації логістичного управління, про що свідчить досвід провідних світових компаній, основною метою яких є досягнення високої якості і рентабельності своєї продукції [7].

Таргет-костінг виступає високоефективним засобом вирішення таких проблем: зниження рівня витрат; підвищення прозорості використання ресурсів; оптимізації структури витрат; приведення процесу виробництва відповідно до потреб споживачів; підвищення якості продукції.

Отже, у цій публікації розглядається система target costing (таргет-костінг) [4, 6] як цілісна концепція маркетингово-логістичного управління, яка застосовує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування вдосконаленої продукції, попереднього контролю витрат та обчислення цільової собівартості відповідно до вимог ринку.

Розглянемо алгоритм методу, проілюстрований блок-схемою (рисунок).

Підприємству-виробникові, яке займається впровадженням запропонованої системи, необхідно передусім акцентувати увагу на досягненні компромісу між економічними чинниками “ціна–якість”, що вимагає проведення маркетингових досліджень потреб споживача, продукції конкурентів, аналізу систем розроблення товару і ціноутворення на підприємстві.

Сама методика таргет-костінгу ґрунтується на розрахунку собівартості продукту, враховуючи попередньо встановлену ціну реалізації (target price). Тобто стандартна формула “собівартість + прибуток = ціна” у цьому методі модифікується у співвідношення “ціна – прибуток = собівартість”. Це означає, що після визначення цільових витрат всі учасники виробничого процесу працюють над тим, щоб розробити та довести до споживача продукт, який відповідає заданим ціновим параметрам. Саме тому переваги цього методу не обмежуються можливістю правильного вибору споживчих властивостей майбутнього продукту. Він дає змогу також ефективно аналізувати та знижувати витрати ще на стадії проектування товару в кожній ланці ланцюга “постачання-виробництво-збут”. Ціна, визначена шляхом маркетингових досліджень (фактично очікувана ринкова ціна продукту чи послуги), і є базою для розрахунків витрат. У визначенні цільового прибутку (target margin, profit – цільовий прибуток) основа – це, зазвичай, цільові орієнтири підприємства, які спрямовані на розрахунок максимально допустимих показників витрат. Ці витрати, власне кажучи, є компромісом між розміром витрат, продиктованих ринком, і розміром стандартних витрат, що розраховуються з врахуванням задіяних технологій.

На наступному етапі групам даних, отриманим в результаті аналізу потреб споживачів, надаються визначені вагові коефіцієнти, які дають змогу оцінити ступінь важливості кожного із побажань споживача на розроблення продукту чи послуги. Думка клієнта дає можливість

визначити конкурентні властивості продукту: матеріал, колір, розмір, ступінь технічної або дизайнерської привабливості тощо. Уяснивши вимоги потенційних покупців, компанія може починати вдосконалення своїх процесів і досягти необхідної якості своїх продуктів та послуг, що потребує гнучкості виробництва на цеховому рівні і досягається як розширенням можливостей переналагоджування обладнання, так і використанням методів організації виробництва з метою мінімізації запасів – системи “точно, своєчасно”, системи Канбан [2].



Блок-схема методу цільових витрат  
(Джерело: розробка на основі [6])

Тому на особливу увагу з погляду вибору методів і засобів досягнення цільових показників витрат в межах підприємства заслуговує логістичний підхід (5-й блок вищевказаної блок-схеми). Фактично цей етап є початковою стадією формування логістичного продукту [2] як комплексу акцептованих вимог клієнтів, які можуть бути реалізовані на певному рівні у логістичній системі. Позитивною ознакою цього етапу є те, що менеджери і службовці, прагнучи наблизитись до цільової собівартості, часто генерують нові, нестандартні логістичні рішення в ситуаціях, які потребують інноваційного мислення.

Розробка бюджету витрат (6-й блок) передбачає залучення постачальників і посередників до процесу планування витрат. У разі, якщо не вдається досягнути альянсу між ними щодо кошторису витрат (тим самим, враховуючи обумовлену ціну), і запропонована постачальником ціна на матеріали збільшить кінцеву вартість, отриману в результаті попередніх обчислень, різниця між акцептованою і отриманою ціною стає стратегічною метою зниження витрат для підприємства, яка досягається шляхом аналізу корисності усіх операцій підприємства.

Коли багатократні зміни пробного проекту завершені і кошторисна собівартість не перевищує цільову, оформляється кінцевий варіант проекту, який передається у відділ виробництва. Протягом перших місяців виробництва можна очікувати, що фактичні витрати деякою мірою можуть перевищувати цільові у зв'язку з проблемами, пов'язаними з освоєнням нової моделі. Усунення відхилень потребує аналізу і усунення причин їх виникнення, впроваджуючи систему стимулів та мотивації до зниження витрат на кожному етапі трансформації матеріального потоку.

Застосовуючи метод цільових витрат, важливою відмінністю в управлінні собівартістю продукції є те, що логістична оптимізація співвідношень ціна – характеристики товару – якість – витрати може відбуватись і після початку виробництва і продажу нового товару. Тому підприємства, які впроваджують цю методику, мають можливість швидко адаптуватись до зміни ринкової кон'юнктури шляхом перепроектування кінцевої продукції і отримання в результаті багаточисленних ітерацій кінцевої мети виробництва – логістичного продукту як комплексу побажань і очікувань споживачів.

З метою отримання переконання в можливості практичного використання пропонується апробація методу до галузі меблевого виробництва, яке починає впевнено домінувати на ринку поряд з іншими галузями дрібносерійного виробництва, власне, за рахунок найпопулярнішого свого сегменту з точки зору співвідношення “ціна – якість” – виробництва багатофункціональних меблів, а саме: вбудованих шаф-купе, які гарантують споживачам численні переваги (економію простору, надійність, зручність у використанні тощо).

Ринок меблів, зокрема його сегмент – шафи-купе, сьогодні можна назвати ринком покупця, оскільки саме споживачі диктують свої умови, нав'язуючи виробнику певні смаки та уподобання, які стосуються не тільки якості меблів, але й роботи з простором, кольором та стилем. Сучасна оселя – це поняття комплексне, кожен його розуміє та відчуває індивідуально. Тотальна подібність побуту, меблів, способу життя давно відійшла у минуле. Саме тому в наш час, коли життя стало максимально активним, багато дизайнерських агенцій пропонують своїм клієнтам більш сучасний інтер'єр, в якому разом із класом і стилем поєднувалася б невимушена розкіш. Починаючи з кінця 90-х років минулого століття, спостерігається тенденція до використання індивідуального дизайну, авторського інтер'єру. Наразі можливість використати простір максимально ефективно і власноруч сконструювати шафу стають дедалі вагомішим чинником вибору вбудованих шаф [5].

Кожен спектр меблевого ринку поділяють на декілька цінових рівнів: елітний, дорогий, середній і дешевий. Орієнтиром у ціновій політиці для багатьох виробників є „золота” середина. У цій розробці пропонується диференційований підхід до кожного сегменту і відповідно до вибраного цінового рівня – врахування набору функцій та компонентів продукту, вибраних кожною цільовою групою споживачів.

На першому етапі дослідження проводиться анкетування споживачів з метою виявлення та оцінки важливих для них функціональних особливостей продукту “шафа-купе”. Отримані дані узагальнимо у вигляді табл. 1.

Наступним етапом є визначення цільової структури витрат, яке здійснюється заповненням матриці розподілу цільових витрат на основі результатів опитування тієї самої групи споживачів. Це спонукає споживачів до активної участі в розробленні кінцевого продукту і уможливорює враховувати вимоги споживача під час формування розподілу витрат на окремі складові товару.

Наведемо приклад матриці розподілу витрат на окремі компоненти (табл. 2).

**Оцінка важливості компонентів,  
що впливають на якість продукції**

Компоненти, які впливають на якість продукції	Місткість	Виконання цільового призначення	Дизайн (внутрішній і зовнішній)	Багатофункціональність	Комфортність	Довговічність	Швидкість та якість встановлення та післягарантійне обслуговування
Оцінка споживачів, %	20	40	20	10	3,3	3,3	3,4

Таблиця 2

**Матриця розподілу витрат на окремі складові продукту**

Складові	Характеристики продукту					
	якість та тип комплексуючих	кваліфікація дизайнера	професіоналізм робітників	технічне оснащення фірми	оперативність постачання	усі складові, %
Місткість	-	100	-	-	-	100
Виконання цільового призначення	20	80	-	-	-	100
Дизайн	30	60	-	10	-	100
Багатофункціональність	40	60	-	-	-	100
Комфортність	50	50	-	-	-	100
Довговічність	50	10	40	-	-	100
Швидкість та якість встановлення та сервісне обслуговування	20	10	40	10	20	100
Питома вага кожної складової	0,3	0,529	0,114	0,028	0,028	1

Дані, отримані на основі оцінок споживачів, необхідно порівняти з реальними витратами фірми під час виробництва шаф-купе. У цьому і полягає основне завдання методу – оптимізувати витрати в такий спосіб, щоб фірма-виробник витратила на кожну функціональну особливість не більше, ніж її оцінює споживач. Співвідношення фактичної структури витрат з отриманою дає змогу обчислити індекс цільових показників витрат [6]. Якщо величина індексу менша від 1 (більша від 1), то це означає, що фактичний розмір витрат на забезпечення відповідної функції менший (більший), ніж має бути відповідно до оцінок споживачів. Якщо індекс цільових витрат дорівнює 1, то це означає, що фактична питома вага витрат на забезпечення відповідної функції збігається з вимогами споживачів. Зрозуміло, що на практиці дуже складно досягти повної відповідності цільової та фактичної структур витрат. Тому фірмі доцільно визначити допустимий інтервал індексу цільових витрат.

З перебігом перших трьох етапів дослідження доцільно проаналізувати, на які складові продукту “шафа-купе” доцільно підвищити, а на які знизити витрати. Результати обчислень можна подати наочно за допомогою діаграми, вказавши зони, які дають змогу визначити необхідність пошуку резервів для зменшення витрат або зони оптимізації функцій.

Змінюючи структуру витрат за результатами проведених обчислень і провівши дослідження цінової еластичності продукту, підприємство може виявити, наскільки можна підвищувати ціну залежно від ступеня задоволення потреби споживачів додатковими комплектуючими.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Перевагою цього методу порівняно з традиційними методами ціноутворення є насамперед оцінка важливості окремих функціональних характеристик продукту, яка ґрунтується на врахуванні смаків споживачів. По-друге, метод дає змогу сумісно реалізувати функції маркетингу та проектування продукції. Таке об'єднання функцій дає змогу отримати продукт необхідної конфігурації з найбільш ймовірною ціною реалізації. Крім того, уся виробнича діяльність підприємства підпорядкована важливому стратегічному вектору – досягненню рівня собівартості, який забезпечує прийнятне співвідношення “ціна-якість” з погляду як споживача, так і виробника.

Досліджуючи динаміку проникнення ідеї таргет-костинг у різноманітні галузі і сфери людської діяльності (сфера виробництва інноваційних продуктів, сфера обслуговування, неприбуткові організації), можна зробити припущення, що резерви цієї концепції ще далеко не вичерпані. Фактично застосування системи не вимагає технічної складності, щоб стати неможливим для вітчизняних підприємств. Головна перешкода полягає ось у чому: для успішного впровадження таргет-костинг в організації необхідно налагодити тісну взаємодію між різними підрозділами і окремими працівниками; колектив повинен стати єдиною командою, яка усвідомила і сприйняла основну мету співпраці. Успішна реалізація методу в межах підприємства свідчатиме про доцільність його застосування в інтегральних ланцюгах поставок з метою скорочення сукупних та індивідуальних витрат обігу, стимулювання продажу, оптимізації процесів закупівель, збуту, транспортування, складування та інших процесів, пов'язаних з логістичною організацією матеріалопотоків.

1. Крикавський Є.В. *Логістика: Основи теорії: Підручник.* – Львів, 2004. 2. Крикавський Є.В. *Логістика. Для економістів: Підручник.* – Львів, 2004. 3. Мороз Л.А., Чухрай Н.І. *Маркетинг: Підручник / За ред. Л.А. Мороз.* – 2-е вид. – Львів, 2002. 4. Гаркавенко С.С. *Маркетинг: Підручник.* – К., 2002. 5. Сорока М. *Необхідно більше простору? Це ж так просто! // Територія комфорту.* – 2005. – № 7–8 (8–9). 6. Карпенко М., Терещенко О. *Витрати диктує споживач // Комп&ньон.* – 2005. – №33 (445). 7. Michael Hoyes. *Business Marketing a Global Perspective.* – University of Colorado at Denver, 1999.