

УДК 336.5.02

DOI: <https://doi.org/10.18664/btie.91.343409>

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ОСНОВІ СИСТЕМИ ГОАЛ-КОСТИНГ

Чернишенко О. І., аспірантка (НТУ «ХП»),
ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-7718-2387>



У статті розглянуто концепцію та методологічні підходи до розробки системи формування собівартості продукції промислових підприємств на основі методу гоал-костинг (goal-costing). Актуальність дослідження зумовлена необхідністю підвищення ефективності управління витратами у контексті зростаючої конкуренції та необхідності адаптації до вимог ринку. Проаналізовано існуючі підходи до калькулювання собівартості та виявлено їхні обмеження в умовах сучасного виробництва. Запропоновано структурну модель системи формування цільової собівартості, яка враховує стратегічні цілі підприємства, потреби споживачів та ринкову ситуацію.

Розроблено алгоритм формування цільової собівартості з урахуванням ключових факторів впливу, таких як інноваційність продукції, гнучкість виробництва та інтеграція з інформаційними системами управління. Представлені результати можуть бути використані для оптимізації цінової політики, підвищення рентабельності та стратегічного планування діяльності промислових підприємств.

Ключові слова: *гоал-костинг, цільова собівартість, управління витратами, промислове підприємство, калькулювання.*

FORMATION OF COST COST OF INDUSTRIAL PRODUCTS BASED ON THE GOAL-COSTING SYSTEM

Chernyshenko O.I., Graduate Student (NTU "KhPI")

The article considers the concept and methodological approaches to the development of a system for forming the cost of production of industrial enterprises based on the goal-costing method. The relevance of the study is due to the need to increase the efficiency of cost management in the context of growing competition and the need to adapt to market requirements. The existing approaches to cost calculation are analyzed and their limitations in the conditions of modern production are identified. A structural model of the system of formation of the target cost, which takes into account the strategic goals of the enterprise, the needs of consumers and the market situation, is proposed. An algorithm for the formation of the target cost has been developed, taking into account key factors of influence, such as product innovation, production flexibility and integration with management information systems. It is determined that the goal costing method has the greatest potential for integration into strategic and innovative production management. A structural and functional model of the cost formation system, which is based on the principles of target planning, cost control and reverse engineering, is proposed. This model takes into account external market constraints, profit targets, internal production resources, and optimization opportunities. An algorithm for the formation of the target cost of production has been developed, which provides for the step-by-step establishment of marginal parameters of costs, control of implementation at different stages of the product life cycle and the use of digital accounting and analysis tools. The practical feasibility of implementing the developed system to increase the flexibility of management decisions, form a competitive price, minimize the risks of exceeding costs and ensure sustainable financial development of the enterprise has been proved.

The presented results can be used to optimize pricing policy, increase profitability and strategic planning of industrial enterprises.

Keywords: *goal-costing, target cost, cost management, industrial enterprise, costing.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах ведення бізнесу промислові підприємства стикаються з необхідністю гнучко реагувати на зміни ринкової кон'юнктури, посилення конкуренції, скорочення життєвого циклу продукції та зростання вимог споживачів до якості та вартості товару [2, 5]. Традиційні методи калькулювання собівартості, які ґрунтуються на історичних витратах, не завжди дозволяють ефективно контролювати витрати та забезпечувати конкурентоспроможність продукції. У зв'язку з цим зростає інтерес до впровадження інноваційних підходів, зокрема методу гоал-костинг (цільового калькулювання), який передбачає формування собівартості, виходячи з ринкової ціни та очікуваного прибутку. Гоал-костинг є ефективним інструментом стратегічного управління витратами, який забезпечує відповідність витрат

запланованим фінансовим результатам і ринковим орієнтирам [4]. Упровадження такої системи дозволяє підприємствам проактивно формувати структуру витрат ще на етапі проєктування продукції, що відкриває нові можливості для оптимізації виробництва та підвищення прибутковості [6, 7]. Саме тому дослідження розробки системи формування собівартості на основі методу гоал-костинг є надзвичайно актуальним та має значну практичну цінність для промислових підприємств в умовах трансформації економічних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика формування собівартості продукції на основі методу цільового калькулювання (гоал-костинг, або target costing) поступово набуває все більшої уваги як серед вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Останні дослідження вказують на те, що традиційні підходи до калькулювання витрат не відповідають сучасним вимогам гнучкого та стратегічно орієнтованого управління витратами, особливо в умовах динамічного ринку та цифрової трансформації виробничих процесів. Зокрема, у роботі [7] розглянуто практичне застосування калькулювання собівартості на прикладі промислового підприємства, де автор аналізує ефективність використання елементів цільового підходу для зниження виробничих витрат. Дослідження містить важливі прикладні аспекти, однак не охоплює повної інтеграції гоал-костинг у стратегічне планування, обмежуючись лише тактичним рівнем.

У дослідженнях [8, 9], присвячених особливостям впровадження цільового калькулювання у процесно-орієнтованих підприємствах, акцент зроблено на комбінуванні методів (нормативного, попроцесного, кайзен-костингу) з метою досягнення цільового рівня витрат. Цей підхід має високу практичну цінність, особливо для гірничодобувних і хімічних підприємств, однак у роботах бракує системної моделі для адаптації такого

підходу на рівні IT-платформ чи ERP-систем. Зарубіжні автори, зокрема [1, 3], розширюють рамки дослідження, розглядаючи метод цільового калькулювання у контексті стратегічного управління витратами. У центрі уваги – інтеграція з Total Quality Management (TQM), ABC-costing та кайзен-підходом. Це дослідження має вагому теоретичну базу та демонструє, як метод target costing сприяє зменшенню інерційності витрат (cost stickiness). Проте, воно орієнтоване переважно на великі корпорації, що обмежує його застосовність для середніх та малих промислових підприємств. У літературних оглядах [10, 11] простежується загальна тенденція до перегляду ролі систем обліку витрат (CAS – Cost Accounting Systems) у прийнятті управлінських рішень. Акцент робиться на необхідності адаптації калькулювання до вимог інноваційного розвитку та цифрових технологій. Водночас більшість із цих публікацій мають узагальнений характер, не надаючи практичних інструментів впровадження в умовах конкретних виробничих середовищ.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Наявні наукові джерела дозволяють сформулювати базове розуміння можливостей і переваг застосування цільового калькулювання у виробництві. Серед основних позитивних аспектів слід відзначити: орієнтацію на ринкову вартість та очікувану прибутковість; залучення мультидисциплінарних підходів (маркетинг, фінанси, інжиніринг); стратегічний потенціал зниження витрат і підвищення конкурентоспроможності [12, 13]. Разом з тим, існують недопрацьовані напрями: недостатня адаптація методики до умов українських підприємств; обмежена інтеграція з інформаційними системами управління; нестача практичних моделей впровадження в умовах цифровізації. На наш погляд, актуальним залишається завдання подальшої розробки та адаптації системи формування собівартості на основі

методу гоал-костинг, яка б відповідала потребам промислових підприємств у контексті стратегічного управління, цифрової трансформації та ринкової гнучкості.

Метою статті є наукове обґрунтування та розробка ефективної системи формування собівартості продукції промислових підприємств на основі методу цільового калькулювання (гоал-костинг), яка дозволяє забезпечити стратегічне управління витратами, підвищити рентабельність виробництва та адаптувати вартісні параметри продукції до ринкових вимог і очікувань споживачів. У межах поставленої мети також передбачається створення моделі взаємозв'язку між цільовою собівартістю, структурою витрат та стратегічними пріоритетами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. При проведенні дослідження існуючих в цей час методів обліку витрат та формування собівартості продукції на вітчизняних промислових підприємствах було визначено, що в промисловій сфері в цей час широко використовуються методи «стандарт-костингу» (для масового та великосерійного виробництва), директ-костингу (для виробництва інноваційної продукції), позамовного методу формування витрат (при виконанні замовлень на виготовлення продукції невеликими партіями або замовлення унікального характеру). Головним недоліком вказаних методичних підходів є відсутність оперативного контролю за формуванням витрат при промисловому виробництві продукції. З цих положень можемо зробити висновок про те, що в даний час у сфері вітчизняного промислового виробництва відсутня єдина концепція обліку витрат на формування собівартості продукції та послуг. Тому на промислових підприємствах і використовуються в переважній більшості вказані нами системи і методи обліку витрат і формування собівартості продукції і послуг, з використанням яких вони

формують фактичну собівартість продукції і виявляється, що вони практично позбавлені ефективних методів управління витратами, формування собівартості на різних етапах життєвого циклу продукту та, відповідно, прибутком підприємства.

Пропоновані до практичного використання на промислових підприємствах методичні положення гоал-костингу в компактно-наглядному вигляді представлено на рис. 1.

Пропонована система гоал-костинг дозволяє здійснювати облік витрат та формування собівартості промислової продукції, заснований на принципах таргет-костингу та кайдзен-костингу з елементами одного з традиційних для вітчизняних промислових підприємств методів (на рис. 1 враховано елементи позамовного методу формування собівартості промислової продукції).

Певна послідовність стадій практичного використання системи гоал-костинг та їх ідентифікація стосовно продукції промислового підприємства представлена нами на рис. 2.

Початкова стадія методичних положень щодо формування собівартості промислової продукції з використанням системи гоал-костинг (*етап №1* на рис. 2) пов'язана з визначенням джерела виробничого завдання щодо розробки і промислового виробництва відповідного продукту. Необхідність і важливість цього етапу пояснюється тим, що його результати прямо визначають наступні дії підприємства. У тому випадку, коли підприємство отримало замовлення на виготовлення певної продукції від сторонньої організації, необхідності в проведенні комплексного маркетингового дослідження цільового ринку (*етап №2*) немає. Замовник (споживач) вже відомий і проблема включає в себе вже процедурні питання, пов'язані з фінансовими показниками майбутньої угоди по даному замовленню. Якщо ініціатором створення і виробництва даного продукту є саме підприємство, то в цьому випадку слід

безпосереднього переходити до наступного етапу методичних положень.

На етапі №2 проводяться комплексні маркетингові дослідження цільового ринку, на якому передбачається позиціонувати даний продукт. Їх мета – визначення конкурентної позиції даного продукту серед вже існуючих на даному

ринку товарів-аналогів та товарів-субститутів. Результати такого дослідження становлять базові орієнтири для виконання робіт на наступному етапі, де підприємство повинне визначитися, чи спроможне воно створити такий продукт, який відповідав би бажаній для нього конкурентній позиції цього продукту на цільовому ринку.

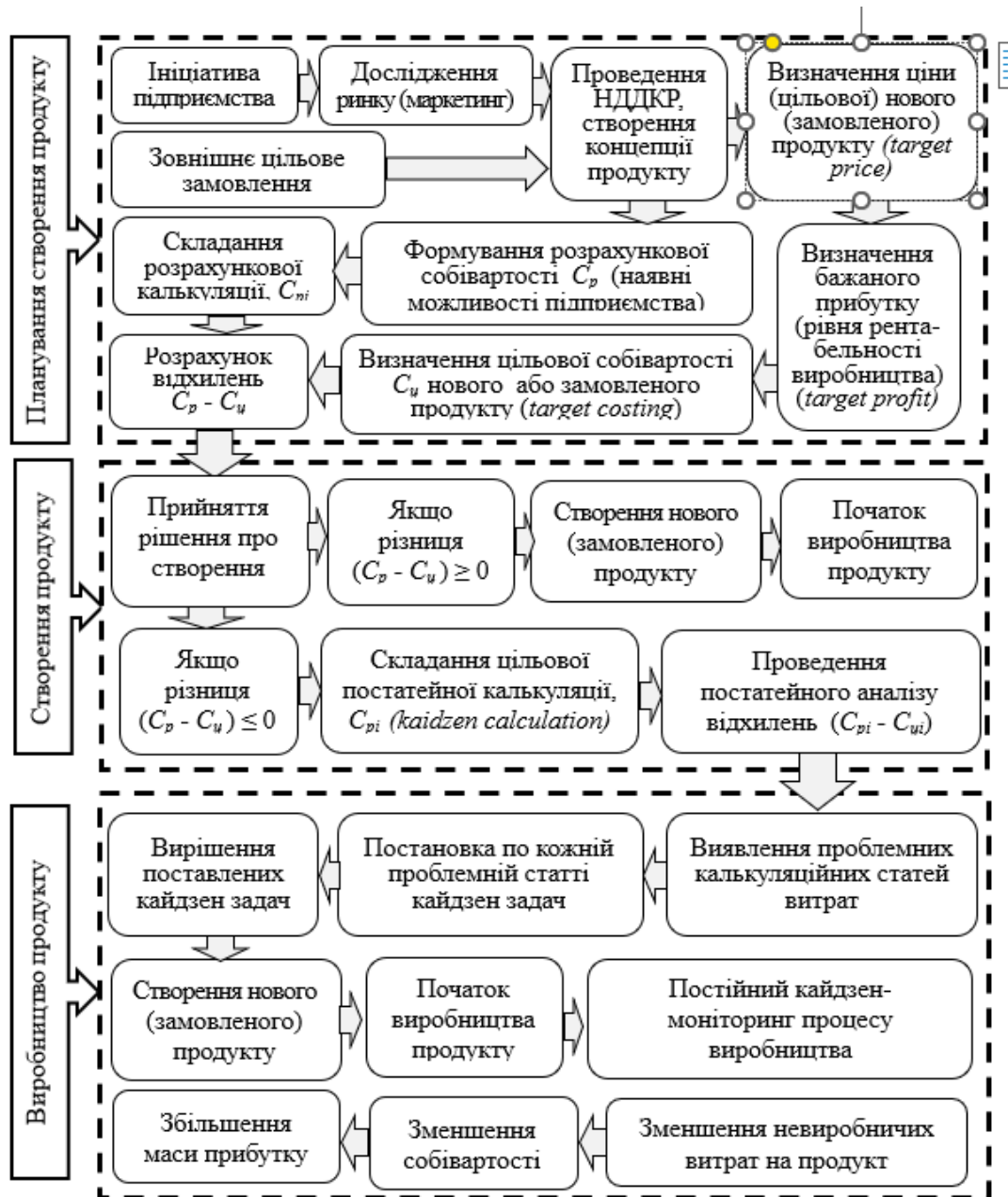


Рис. 1. Принципові положення формування собівартості промислової продукції з використанням системи гоал-костинг

Джерело: авторська розробка

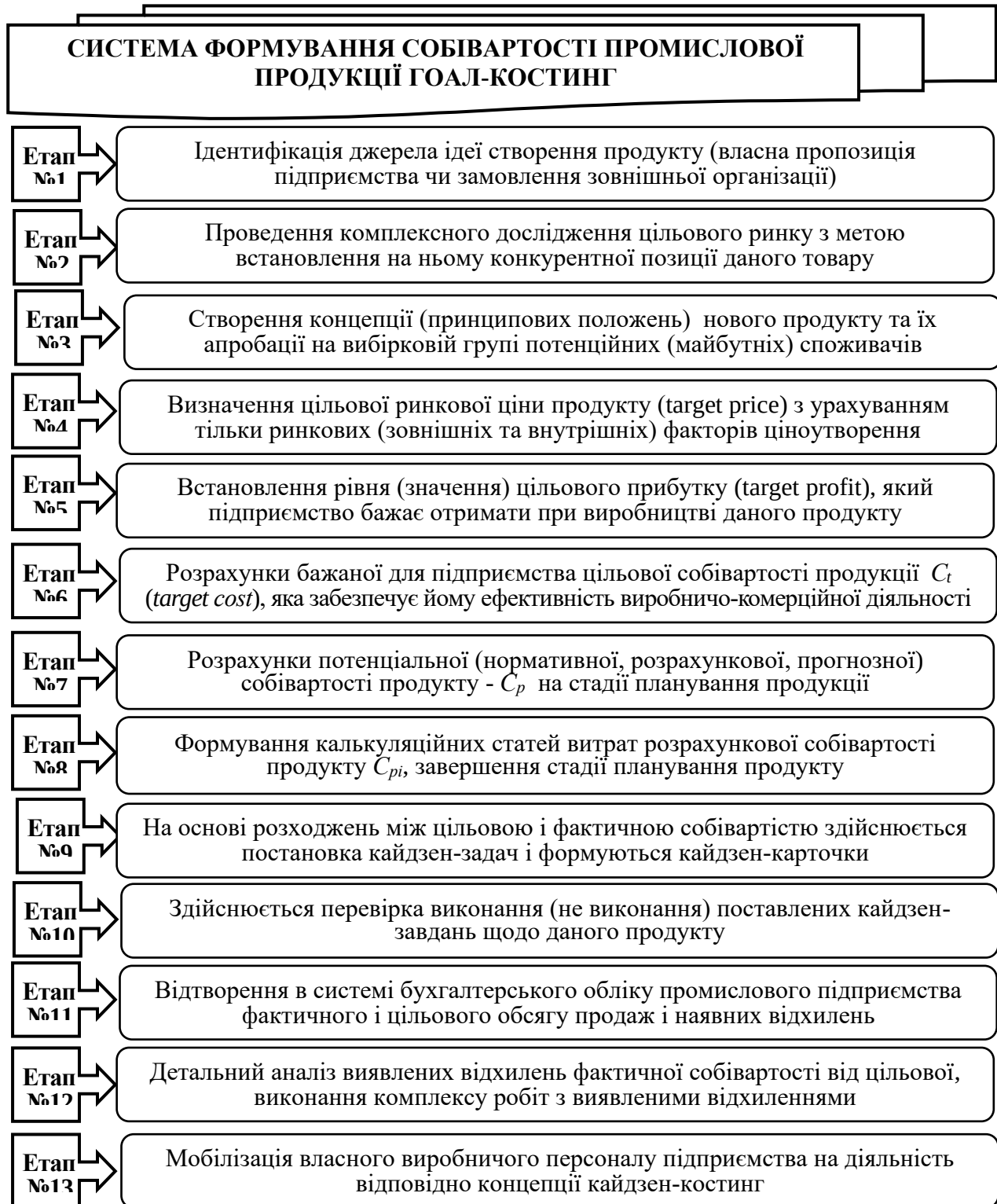


Рис. 2. Послідовність стадій практичного використання системи формування собівартості промислової продукції гоал-костинг

Джерело: авторська розробка

Поставлена задача вирішується на етапі №3, де на основі проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт створюється концепція (принципові положення) нового продукту. Сформована концепція проходить відповідну перевірку на вибірковій групі цільових (потенційних)

споживачів, по результатах якої і формується маркетингова програма виведення на даний цільовий ринок нового продукту.

На основі маркетингового обґрунтування конкурентної позиції нового товару на цільовому ринку і з урахуванням побажань потенційних споживачів цього продукту визначається рівень можливої цільової ціни (target price) P_{rt} (етап №4), з використанням якої буде можливою його ринкова реалізація. Звертаємо увагу на той факт, що рівень ціни в цьому випадку встановлюється чисто з ринкових позицій, ніякі інші не ринкові фактори ціноутворення (рівень фактичних витрат підприємства на створення продукту, майбутні виробничі витрати, складність логістики, технічного обслуговування і таке ін.) при цьому не враховуються. Базу для визначення цільової ціни складають як внутрішні, так і зовнішні фактори ціноутворення. До внутрішніх факторів пропонується відносити показники якості продукту та його експлуатаційні властивості (в першу чергу оригінальні властивості, які в певній мірі відповідають його конкурентній позиції на ринку та відрізняють від товарів-конкурентів). До зовнішніх факторів пропонується відносити споживчий попит на такого роду продукцію, рівень якості товарів-конкурентів, ціни на конкуруючі товари, що представлені іншими товаровиробниками на даному цільовому ринку.

На етапі №5 встановлюється рівень (значення) цільового прибутку P_{ft} (target profit), який підприємство бажає отримати при виробництві даного продукту або при виконанні замовлення на відповідний товар зовнішнім підприємством). Рівень прибутку встановлюється без урахування витрат на створення, виробництво та збут даного продукту. Його величина відтворює нагальну потребу підприємства (в першу чергу його власників) для забезпечення ефективного розширеного розвитку підприємства, відповідної мотивації

виробничого персоналу, забезпечення потреб інноваційної діяльності, оновлення існуючої на цей час номенклатури продукції, потреб на фінансування потреб, пов'язаних з формуванням попиту та стимулюванням збуту і таке ін.

На етапі №6 здійснюються розрахунки цільової собівартості продукції C_t (target cost). Згідно запропонованої до практичного використання концепції гоал-костинг, собівартість (C_t) визначається як різниця між ціною (P_{rt}) та прибутком (P_{ft}): $P_{rt} - P_{ft} = C_t$. Звертаємо увагу на той факт, що визначене на цьому етапі значення цільової собівартості не має прямого відношення до фактичних витрат підприємства, які воно понесло на етапі створення даного продукту та при його виробництві. Це бажана для підприємства собівартість, точніше її цільове значення, при якому підприємство забезпечує собі ефективність своєї виробничо-комерційної діяльності і сталого безкризового розвитку.

На етапі №7 проводяться розрахунки потенційної (нормативної, розрахункової) собівартості продукції (C_p), яка з використанням наявного ресурсного та інтелектуального потенціалу і виробничих можливостей підприємства може бути ним забезпечена (target cost). Формування значення розрахункової собівартості C_p проводиться на етапі планування продукту, в процесі якого здійснюються роботи по створенню даного продукту. Отримане значення собівартості носить розрахунковий (потенційний) характер, фактичні дані можуть дещо відрізнятися від значення C_p , так як виробництво продукту ще не розпочалося. Разом з тим, значення C_p , як передбачається, буде максимально наближене до фактичної собівартості, так як при його визначенні максимально враховуються всі виробничі можливості даного підприємства.

На етапі №8 формуються калькуляційні статті витрат розрахункової собівартості продукту C_{pi} , які представляють собою структуру

розрахункової собівартості, відтворюючи витрати по кожній i -й калькуляційній статті витрат. На цьому етапі згідно визначених розходжень в проект замовлення чи в концепцію нового виробу даного підприємства вносяться необхідні зміни та удосконалення. Цей процес здійснюється до того часу, доки значення розрахункової собівартості C_p не зменшиться до значення цільової собівартості C_t . Звичайно, що такі дії виконуються в тому разі, коли значення розрахункової собівартості перевищує значення цільової собівартості.

Надзвичайно важливим в практичній реалізації моделі формування собівартості гоал-костингу є *етап №9*, який в повній мірі присвячений виконанню кайдзен-завдань. Подальші дії підприємства якраз і передбачається спрямувати на дослідження та аналіз кожної з калькуляційних статей собівартості з метою знаходження в кожній із статей можливостей практичних дій по знаходженню непродуктивних або в певній мірі завищених чи розрахованих з помилками витрат. Якраз такі елементи дослідження створюють реальні можливості підприємства для зниження рівня витрат на виробництво продукції. Особливе значення це має при порівнянні нормативної собівартості і цільової собівартості і визначення наявних відхилень в значеннях окремих калькуляційних статей. Практика виробничо-комерційної діяльності вітчизняних підприємств має немало випадків, коли, не дивлячись на всі зусилля підприємства на стадії планування продукту, вже на стадії створення продукту цільова собівартість починає перевищувати значення розрахункової. В такій ситуації якраз і є доцільним здійснювати аналіз кошторисних витрат по кожній калькуляційній статті з метою визначення її впливу на фактичну собівартість продукту. Вся ця діяльність здійснюється шляхом постановки кайдзен-задач, тобто цільового зменшення витрат по окремим статтям

калькуляції і собівартості продукту в цілому в процесі виконання різного роду робіт по його створенню. Для контролю за виконанням кайдзен-задач рекомендується використовувати спеціальні кайдзен-карточки, які в певній мірі було апробовано при використанні принципу поєднання таргет-костингу і кайдзен-костингу при формування собівартості продукції та послуг в сфері інформаційних технологій [4]. Фрагмент кайдзен-карточки стосовно її використання в системі гоал-костингу для промислової продукції приведено в табл. 1.

На *етапі №10* формується прикінцеве значення фактичної собівартості продукції, виробництво якої вже в повній мірі запущено на даному підприємстві. Облік фактичних витрат на виробництво продукції здійснюється в розрізі видів продукції підприємства (базова номенклатура продукції), так і в розрізі замовлень сторонніх організацій. Прямі витрати включаються в собівартість продукції на основі первісної інформації (документації) за прямою ознакою. Непрямі витрати щомісячно розподіляються між різними видами продуктів (між різними замовленнями) у відповідності з базою розподілу, яка формується на основі загальної сукупності прямих витрат на оплату праці (заробітна плата), вартість матеріалів та інших прямих витрат. У підсумку проводиться порівняння фактичної і цільової собівартості продукції.

При цьому можливі два альтернативних випадки: а) значення фактичної собівартості продукту перевищує значення цільової собівартості, тобто $C_f > C_t$. В цьому випадку робиться висновок про те, що поставлена кайдзен задача на підприємстві не вирішена; б) значення фактичної собівартості продукту менше або дорівнює значенню цільової собівартості, тобто $C_f \leq C_t$. В цьому випадку робиться висновок про те, що поставлена кайдзен задача на підприємстві вирішена.

Таблиця 1

Форма кайдзен-карточки виконання програми гоал-костингу на промислових підприємствах

Витрати	C_{pi}	C_{ti}	Кайдзен-задача: $C_{pi} - C_{ti}$	Заходи по вирішенню	Фактична собівартість, C_{fi}	Відхилення: $C_{fi} - C_{ti}$	Рішення кайдзен-задачі
Продукт А							
Матеріали	C_{pAm}	C_{tAm}	$C_{pAm} - C_{tAm}$	Захід 1, 2...	C_{fAm}	$C_{fAm} - C_{tAm}$	+ / -
Напівфабрикати	C_{pAnf}	C_{tAnf}	$C_{pAnf} - C_{tAnf}$	Захід 1, 2...	C_{fAnf}	$C_{fAnf} - C_{tAnf}$	+ / -
Заробітна плата	C_{pAzp}	C_{tAzp}	$C_{pAzp} - C_{tAzp}$	Захід 1, 2...	C_{fAzp}	$C_{fAzp} - C_{tAzp}$	+ / -
.....							
Всього по продукту А	$\sum C_{pAi}$	$\sum C_{tAi}$	$\sum (C_{pAi} - C_{tAi})$	-	$\sum C_{fAi}$	$\sum (C_{fAi} - C_{tAi})$	-
В тому числі позитивне відхилення						$\sum B_{poz}$	
В тому числі негативне відхилення						$\sum B_{neg}$	
Вирішення кайдзен-завдань (відсоток V_{K-3}): $V_{K-3A} = [\sum (C_{pAi} - C_{tAi}) - \sum (C_{fAi} - C_{tAi})] / [\sum (C_{pAi} - C_{tAi})] 100\%$							V_{K-3A}
Продукт Б							
Матеріали	C_{pBm}	C_{tBm}	$C_{pBm} - C_{tBm}$	Захід 1, 2...	C_{fBm}	$C_{fBm} - C_{tBm}$	+ / -
Напівфабрикати	C_{pBnf}	C_{tBnf}	$C_{pBnf} - C_{tBnf}$	Захід 1, 2...	C_{fBnf}	$C_{fBnf} - C_{tBnf}$	+ / -
Заробітна плата	C_{pBzp}	C_{tBzp}	$C_{pBzp} - C_{tBzp}$	Захід 1, 2...	C_{fBzp}	$C_{fBzp} - C_{tBzp}$	+ / -
.....							
Всього по продукту А	$\sum C_{pBi}$	$\sum C_{tBi}$	$\sum (C_{pBi} - C_{tBi})$	-	$\sum C_{fBi}$	$\sum (C_{fBi} - C_{tBi})$	-
В тому числі позитивне відхилення						$\sum B_{poz}$	
В тому числі негативне відхилення						$\sum B_{neg}$	
Вирішення кайдзен-завдань (відсоток V_{K-3}): $V_{K-3B} = [\sum (C_{pBi} - C_{tBi}) - \sum (C_{fBi} - C_{tBi})] / [\sum (C_{pBi} - C_{tBi})] 100\%$							V_{K-3B}
.....							
Продукт N							
Матеріали	C_{pNm}	C_{tNm}	$C_{pNm} - C_{tNm}$	Захід 1, 2...	C_{fNm}	$C_{fNm} - C_{tNm}$	+ / -
Напівфабрикати	C_{pNnf}	C_{tNnf}	$C_{pNnf} - C_{tNnf}$	Захід 1, 2...	C_{fNnf}	$C_{fNnf} - C_{tNnf}$	+ / -
Заробітна плата	C_{pNzp}	C_{tNzp}	$C_{pNzp} - C_{tNzp}$	Захід 1, 2...	C_{fNzp}	$C_{fNzp} - C_{tNzp}$	+ / -
.....							
Всього по продукту А	$\sum C_{pNi}$	$\sum C_{tNi}$	$\sum (C_{pNi} - C_{tNi})$	-	$\sum C_{fNi}$	$\sum (C_{fNi} - C_{tNi})$	-
В тому числі позитивне відхилення						$\sum B_{poz}$	
В тому числі негативне відхилення						$\sum B_{neg}$	
Вирішення кайдзен-завдань (відсоток V_{K-3}): $V_{K-3N} = [\sum (C_{pNi} - C_{tNi}) - \sum (C_{fNi} - C_{tNi})] / [\sum (C_{pNi} - C_{tNi})] 100\%$							V_{K-3N}

Джерело: авторська розробка з використанням [4]

Економічний зміст підсумкового висновку «кайдзен-завдання виконане» відтворюється в приведенні фактичної собівартості виробу до цільових задач, які поставлені на підприємстві щодо бажаного рівня рентабельності промислового виробництва цього продукту.

Етап №11 передбачає відтворення в системі бухгалтерського обліку промислового підприємства фактичного і цільового обсягу продаж (виручки від реалізації продукції), фактичної і цільової собівартості, а також всіх наявних відхилень в значеннях цих показників. Для відтворення виготовленої і

реалізованої продукції по цільовій собівартості, згідно пропонованих методичних положень системи гоал-костинг, пропонується ввести в план рахунків промислового підприємства спеціальний рахунок «Продукція і промислові послуги», який буде акумулювати та узагальнювати в собі інформацію про створену, вироблену та реалізовану продукцію протягом звітного періоду. Крім того, на цьому рахунку також будуть відтворюватися виявлені відхилення значень фактичної

собівартості від значень цільової собівартості промислової продукції.

Виявлення та аналіз відхилень значень фактичної собівартості від значень цільової собівартості промислової продукції не зводиться тільки до визначення вирішена чи не вирішена кайдзен-задача. На етапі 12 проводиться детальний аналіз виявлених відхилень фактичної собівартості від цільової і виконується комплекс робіт з виявленими відхиленнями (табл.2).

Таблиця 2

Форма звіту по виявленім і опрацьованим відхиленням фактичної собівартості C_{fi} від цільової C_{ti}

Витрати	C_{fi}	C_{ti}	Відхилення $C_{fi} - C_{ti}$	Характер відхилення	Причина відхилення	Винуватець (ініціатор) відхилення
Продукт А						
Матеріали	$C_{фАм}$	$C_{тАм}$	$C_{фАм} - C_{тАм}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Напівфабрикати	$C_{фАнф}$	$C_{тАнф}$	$C_{фАнф} - C_{тАнф}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Заробітна плата	$C_{фАзн}$	$C_{тАзн}$	$C_{фАзн} - C_{тАзн}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
.....						
Продукт Б						
Матеріали	$C_{фБм}$	$C_{тБм}$	$C_{фБм} - C_{тБм}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Напівфабрикати	$C_{фБнф}$	$C_{тБнф}$	$C_{фБнф} - C_{тБнф}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Заробітна плата	$C_{фБзн}$	$C_{тБзн}$	$C_{фБзн} - C_{тБзн}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
.....						
.....						
Продукт N						
Матеріали	$C_{фNм}$	$C_{тNм}$	$C_{фNм} - C_{тNм}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Напівфабрикати	$C_{фNнф}$	$C_{тNнф}$	$C_{фNнф} - C_{тNнф}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
Заробітна плата	$C_{фNзн}$	$C_{тNзн}$	$C_{фNзн} - C_{тNзн}$	Позитивне (негативне)	Назва причини	Посада, прізвище
.....						

Джерело: авторська розробка з використанням []

При формуванні змісту табл. 2 - визначається характер основна увага приділяється трьом відхилення: якщо цільова собівартість головним складовим виявлених відхилень: перевищує значення фактичної – то це

буде позитивне відхилення; якщо спостерігається зворотна ситуація – то це негативне відхилення;

- на основі додаткового дослідження виявляється причина виникнення такого відхилення. Ця дія виконується і при негативному і при позитивному характері відхилення;

- найбільш важливим є виявлення джерела (причини, ініціатора) виявленого відхилення. При позитивному відхиленні його ініціатор має отримати певне заохочення, при негативному відхиленні – до ініціатора будуть застосовані певні матеріальні або адміністративні санкції.

За результатами проведення етапу №12 обов'язково приймаються певні заходи адміністративного, матеріального чи організаційного-економічного характеру: матеріальне заохочення (покарання) відповідального за певні витрати працівника, чиї дії призвели до виникнення позитивного (негативного) відхилення; щомісячне корегування (перегляд) норм та нормативів, на основі яких здійснюється калькулювання статей витрат фактичної собівартості промислового продукту, перегляд сили і витратної значущості непрямих (в першу чергу адміністративних) витрат і таке ін.

Не залежно від того, вирішена (у будь-якому випадку це кращий варіант) чи не вирішена первісна кайдзен-задача, підприємство на *етапі №13* мобілізує власний виробничий персонал на діяльність відповідно концепції кайдзен-костинг. При цьому результативність діяльності персоналу спрямовується на пошук і впровадження різних покращень як у виробничому, так і в збутовому процесі, а також в конструкції та властивостях промислового виробу. Стратегічна установка кайдзен-костингу здебільшого приносить свої результати і значення фактичної собівартості постійно зменшується. При цьому не ставиться задача суттєвого зменшення фактичної собівартості. Вітаються і заохочуються

навіть несуттєві і незначні покращення. В підсумку це впливає на величину фактичної собівартості виробу, розмір якої буде зменшуватися, а сума її відхилення від цільової собівартості – збільшуватися. Така ситуація прямо впливає на розмір прибутку підприємства, на підвищення ефективності і прибутковості його виробничо-комерційної діяльності.

Висновки. У результаті проведеного дослідження було обґрунтовано актуальність впровадження системи цільового калькулювання собівартості (гоал-костинг) у діяльність промислових підприємств як ефективного інструменту стратегічного управління витратами в умовах високої конкуренції та швидкої зміни ринкової кон'юнктури. Проаналізовано існуючі наукові підходи до калькулювання собівартості, зокрема методи нормативного, попроцесного, ABC- та кайдзен-костингу. Визначено, що метод гоал-костинг має найбільший потенціал для інтеграції в стратегічне та інноваційне управління виробництвом. Запропоновано структурно-функціональну модель системи формування собівартості, яка базується на принципах цільового планування, контролю витрат і зворотного проєктування (reverse engineering). Ця модель враховує зовнішні ринкові обмеження, цільовий прибуток, внутрішні виробничі ресурси та можливості оптимізації. Розроблено алгоритм формування цільової собівартості продукції, що передбачає поетапне встановлення граничних параметрів витрат, контроль виконання на різних етапах життєвого циклу продукції та застосування інструментів цифрового обліку й аналізу. Доведено практичну доцільність впровадження розробленої системи для підвищення гнучкості управлінських рішень, формування конкурентоспроможної ціни, мінімізації ризиків перевищення витрат та забезпечення сталого фінансового розвитку підприємства.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ
ДЖЕРЕЛ:**

1. Ariovaldo G., Flavio P., Gabriel R. (2005). Target and kaizen costing in construction. URL: <https://www.researchgate.net/publication/277948788>
2. Azimisani A. (2021). Target-and-kaizen-costing. URL: <https://www.researchgate.net/publication/353298584>
3. Gabriel R., Ariovaldo G. (2006). Target and kaizen costing implementation in construction. URL: <https://www.researchgate.net/publication/237569619>
4. Fetisova O.A., Gorodilov M.A. Goal Costing - Cost of Products (Works, Services) Calculation Methods Based on Systems Target Costing and Kaizen Costing in Sphere of Information Technologies. International Business Management, 2015, № 9 (5), p. 980–986. URL: <https://makhillpublications.co/files/published-files/mak-ibm/2015/5-980-986.pdf>
5. Kocziszky György, Pererva P.G., Szakaly D., Somosi Veres M. (2012) Technology transfer. Kharkiv-Miskolc: NTU «KhPI». 668 p. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/39647>
6. Kosenko O., Tkachov M., Pererva P. (2015) Economic problems of Intellectual Property. 9-th international scientific conference “Balance and Challenges”. Miskolc-Lillafüred, 2015, s. 113-124. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/76749>
7. Nagy S., Pererva P., Maslak M. (2018) Organization of Marketing activities on the Intrapreneurship. MIND JOURNAL, Wyższa Szkoła Ekonomiczno-Humanistyczna, № 5. URL: https://mindjournal.wseh.pl/sites/default/files/article/09-18/organization_of_marketing_activities_on_the_intrapreneurship.pdf
8. Pererva P.G., Kocziszky G., Kobieliava T.O., Veres Somosi M. (2019) Compliance program. Kharkov-Miskolc : NTU «KhPI». 689 p. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/41505>
9. Tkachov M.M., Kobieliava T.O., Pererva P.G. (2016) Evaluation of holder profits violation of their exclusive rights. Scientific bulletin of Polissia, № 4 (8), p. 27-35. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/27162>
10. Tovazhnyanskiy V., Kobeleva T., Gladenko I., Pererva P. (2010) Antikrizisnyy monitoring of finansovo-ekonomicheskikh indexes of work of enterprise. Business Studies. Miskolc Press, Volume 7, Numer 2, S. 171-183. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/26825>
11. Качалай В. В. Кайдзен-костинг: досвід і перспективи впровадження на промислових підприємствах України. Бізнес Інформ. 2013, №8, с. 273–277. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-8-0-pages-273_277.pdf
12. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки. Інвестиції: практика та досвід, 2013, № 11, с. 39–42.
13. Скрипник М. І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси, 2011, Вип. 8, с. 412-423. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2011_8_54

REFERENCES

1. Ariovaldo G., Flavio P., Gabriel R. (2005). Target and kaizen costing in construction. URL: <https://www.researchgate.net/publication/277948788>
2. Azimisani A. (2021). Target-and-kaizen-costing. URL:

<https://www.researchgate.net/publication/353298584>

3. Gabriel R., Ariovaldo G. (2006). Target and kaizen costing implementation in construction. URL:

<https://www.researchgate.net/publication/237569619>

4. Fetisova O.A., Gorodilov M.A. Goal Costing - Cost of Products (Works, Services) Calculation Methods Based on Systems Target Costing and Kaizen Costing in Sphere of Information Technologies. *International Business Management*, 2015, № 9 (5), p. 980–986. URL: <https://makhillpublications.co/files/published-files/mak-ibm/2015/5-980-986.pdf>

5. Kocziszky György, Pererva P.G., Szakaly D., Somosi Veres M. (2012) Technology transfer. Kharkiv-Miskolc: NTU «KhPI». 668 p. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/39647>

6. Kosenko O., Tkachov M., Pererva P. (2015) Economic problems of Intellectual Property. *9-th international scientific conference "Balance and Challenges"*. Miskolc-Lillafüred, 2015, s. 113-124. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/76749>

7. Nagy S., Pererva P., Maslak M. (2018) Organization of Marketing activities on the Intrapreneurship. *MIND JOURNAL*, Wyższa Szkoła Ekonomiczno-Humanistyczna, № 5. URL: https://mindjournal.wseh.pl/sites/default/files/article/09-18/organization_of_marketing_activities_on_the_intrapreneurship.pdf

8. Pererva P.G., Kocziszky G., Kobielieva T.O., Veres Somosi M. (2019) Compliance program. Kharkov-Miskolc : NTU «KhPI». 689 p. URL^

<https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/41505>

9. Tkachov M.M., Kobielieva T.O., Pererva P.G. (2016) Evaluation of holder profits violation of their exclusive rights. *Scientific bulletin of Polissia*, № 4 (8), p. 27-35. URL:

<https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/27162>

10. Tovazhnyanskiy V., Kobeleva T., Gladenko I., Pererva P. (2010) Antikrizisnyy monitoring of finansovo-ekonomicheskikh indexes of work of enterprise. *Business Studies*. Miskolc Press, Volume 7, Numer 2, S. 171-183. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/26825>

11. Kachalay V. V. Kaydzen-kostynh: dosvid i perspektyvy vprovadzhennya na promyslovykh pidpryyemstvakh Ukrayiny [Kaizen costing: experience and prospects for implementation at industrial enterprises of Ukraine] // *Biznes Inform*. 2013. №8. С. 273–277. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-8_0-pages-273_277.pdf

12. Pustova I.V. Metody upravlinnya vytratamy v suchasnykh umovakh: efektyvnist zastosuvannya, perevahy ta nedoliky [Cost management methods in modern conditions: effectiveness of application, advantages and disadvantages] // *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2013. № 11. S. 39–42.

13. Skrypnyk M. I. Pozamovnyy ta poprotsesnyy metody kalkulyuvannya sobivartosti produktsiyi: perevahy ta nedoliky [Custom and process methods of calculating the cost of production: advantages and disadvantages] // *Ekonomichni nauky. Ceriya: Oblik i finansy*. 2011. Vyp. 8. S. 412-423. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2011_8_54.