

13. Лист ДПА України від 02.04.07 № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» // Комп'ютерно-правова система «Ліга Закон». 7: www.liga.kiev.ua

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.

УДК 657

О. В. Самборський

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЛЬ КАЛЬКУЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ЦІНОУТВОРЕННІ

Целесообразность и экономическая эффективность использования методов расходного ценообразования зависит от ценовой политики предприятия и структуры расходов, что обуславливает использование разных методов калькуляции себестоимости продукции.

Feasible and cost effective techniques are used consumables pricing depends on the pricing policy of the enterprise and the cost structure, which makes use of different methods of product costing.

Доцільність та економічна ефективність використання методів витратного ціноутворення залежить від цінової політики підприємства та структури витрат, що обумовлює використання різних методів калькуювання собівартості продукції.

Ключевые слова: *цена, учет расходов, директ-костинг, ценообразование.*

Keywords: *cost, cost accounting, direct costing, pricing.*

Ключові слова: *ціна, облік витрат, «директ-костинг», ціноутворення.*

Найважливіші завдання методики планування цін полягають у тому, щоб правильно встановлювати рівень продажних цін на засоби виробництва і товари народного споживання; визначити рівень суспільно необхідних затрат у структурі собівартості продукції в цілому по економіці та за видами економічної діяльності; продажні ціни на конкретні види продукції. Розв'язання всіх цих питань ускладнюється тим, що бухгалтерський і статистичний

облік ще не дає можливості виокремити фактичні затрати суспільно необхідної праці на виробництво продукції.

Рівень і структуру оптових цін за видами економічної діяльності на окремі види споживних вартостей становлять економічно взаємозв'язаний, єдиний процес планування науково обґрунтованих цін, відповідно до закону «Про ціни і ціноутворення» яким визначено базову структуру системи цін, яка діє в Україні сьогодні. Не знаючи загального рівня і структури цін усього сукупного суспільного продукту, який є результатом діяльності підприємств усіх галузей економіки, ми не можемо правильно визначити рівень і структуру цін на товарну продукцію в цілому і по окремих галузях промисловості. Основне її призначення полягає у створенні нормальних умов для діяльності вітчизняних підприємств у процесі переходу від планового до ринкового ціноутворення [1, 2].

Ціна суттєво впливає на процес формування ринкової частки, на обсяги реалізації продукції та ефективного економічного засобу формування активної позиції підприємства на ринку та стимулювання процесу реалізації продукції. У своїх наукових працях аналогічну думку відстоюють Л. В. Балабанова, М. Бейкер, А. В. Войчак, С. С. Гаркавенко, В. Г. Герасимчук, Б. Карлоф, Ф. Котлер, І.В. Ліпсіц, Т.Т. Негл, А. Н. Романов, Г. Н. Чубаков та інші автори. В той же час бажаний для підприємства рівень ціни визначається як питомий показник сукупності всіх витрат та прибутку, який воно жадає одержати за реалізації продукції. Планування економічно обґрунтованих цін, потребує використання цілого ряду економічно взаємозв'язаних розрахунків, у тому числі калькулювання собівартості продукції. Значення методів калькулювання та розрахунок собівартості одиниці продукції при ціноутворенні висвітлювалось у наукових працях І.К. Віннюкова, С. В. Голов, В. С. Лень, М. Г. Чумаченко та інших авторів [4].

У сучасній теорії та практиці формування ціни на підприємстві залежно від бази ціноутворення використовуються два основні методичні підходи: витратний — за основу у визначенні рівня ціни застосовуються витрати на виробництво та реалізацію продукції; ціноутворення на підставі попиту враховує рівень цінності продукції для споживача. Витратний підхід до ціноутворення на підприємстві базується на використанні статистичних показників його діяльності, які фіксуються в процесі ведення бухгалтерського обліку та документально підтверджуються. В їх основі лежать

реальні витрати на виробництво та реалізацію продукції. Методи витратного ціноутворення за характером розрахунку цін різняться між собою залежно від цілей цінової політики підприємства та структури базових витрат. На вітчизняних підприємствах найбільш часто використовуються такі методи;

- ◆ середні витрати плюс прибуток;
- ◆ середні витрати плюс «справедливий» прибуток;
- ◆ повних витрат;
- ◆ граничних витрат;
- ◆ нормативних витрат;
- ◆ цільової ціни;
- ◆ цільового прибутку.

Якщо ціни базуються на витратах, то завжди стоїть питання про склад цих витрат. Витрати, як зазначається у ПСБО 16 поділяються на прямі та непрямі, а також на змінні та постійні.

При системі калькуляції витрат з повним їх розподілом необхідно дотримуватись обережності при включенні до собівартості продукту тих чи інших витрат. Є випадки, коли підприємці, які успішно працюють, встановлюють ціни нижче «повних витрат», але завжди вище змінних чи питомих змінних. Використання методу ціноутворення «середні витрати плюс прибуток» застосовують за таких обставин:

- ◆ підприємство володіє значною інформацією про структуру витрати та частково про попит на ринку;
- ◆ якщо цим методом практично користуються всі підприємства галузі;
- ◆ за високого попиту на продукцію, що дає змогу одержати справедливую норму прибутку на вкладений капітал, поліпшуючи своє фінансове становище [3, 7].

Розглянутий метод дає позитивні результати на підприємствах з не дуже складною структурою виробництва. У зворотному випадку доцільно використовувати встановлені відсотки прибутку від витрат за всіма позиціями цінової відомості.

У радянський період ціна продукції визначалася за калькуляцією або кошторисом за формулою:

$$\text{Цпі} = \text{Пві} + \text{Нв} + \text{Пн}, \quad (1)$$

де Цпі — ціна продукції або виконаних робіт;

Пві — прямі витрати;

Нв — накладні (непрямі) витрати;

Пн — планові нагромадження (або прибуток нормативний).

Нормативний прибуток (планові нагромадження) визначались у відсотках від суми прямих і накладних витрат (від собівартості):

$$Пн = Пн \% \times \{Пві + Нв\} = Пн \% \times Ск, \quad (2)$$

де Пн % — відсоток планових нагромаджень у частках одиниць (так при ціноутворенні називали цей показник у галузі «Будівництво», в галузі «Промисловість» йому відповідає рентабельність продукції), який встановлювався державою;

Ск — собівартість кошторисна (або за калькуляцією) [6].

Основною перевагою цього методу визначення ціни продукції є його простота і зрозумілість виконаного розрахунку: знаючи прямі витрати і нормативні значення накладних витрат та планових нагромаджень, за виразом можна одразу визначати ціну. Окрім того, така методика дає можливість вирішити питання розподільчого механізму на підприємстві — накладні витрати і планові нагромадження розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до прямих витрат.

Основні недоліки такого ціноутворення пов'язані із нарощенням величини валових витрат, внаслідок цього утворювався так званий «затратний механізм». Підприємствам було вигідно завищувати собівартість, оскільки стримуючого механізму росту цін, яким є конкуренція, тоді не існувало; окрім того, зростання прибутку планувалося пропорційно до обсягу виготовленої продукції.

По-друге, завдяки збільшенню величини валових витрат зменшується сума оподаткування. Одним із способів збільшення величини витрат була і залишається можливість віднесення до них затрат на страхування. Адже до валових витрат можна віднести: страхування транспортування продукції; страхування майна; страхування цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що знаходяться у складі основних фондів платника податку; страхування кредитних та інших комерційних ризиків платника податку.

Застосування методу «директ-костинг» і системи показників — змінні і постійні витрати, маржинальний прибуток, точка беззбитковості, операційний важіль тощо — дають можливість приймати управлінські рішення. Однак, ці методики і системи показників треба, по-перше, узгодити із традиційними показниками і визначити можливості її застосування.

Таким чином, для планування і регулювання внутрішньої ціни підприємства необхідно створити узагальнюючу методiku, яка має базуватися на двох методологічних підходах які враховують особливості калькулювання собівартості продукції і граничної корисності продукції для споживача. Тільки у цьому випадку можна комплексно вирішити цю складну проблему [4].

Для обґрунтування доцільності використання цієї методики необхідно додатково дослідити взаємозв'язок елементів ціноутворення:

— встановити зв'язок, який існує між прямими витратами і умовно-змінними витратами, що дасть можливість усунути проблему використання існуючої (старої) нормативної бази ціноутворення у нових ринкових умовах;

— дати теоретичне обґрунтування, пропорційно до яких елементів ціни можна розподіляти непрямі витрати і нормативний прибуток, щоб не виникало суперечностей з виконанням інших досліджень — розрахунку точки беззбитковості, потужності організації тощо, які є основними в системі управління підприємством;

— розробити додаткову методiku визначення значення показника «рентабельність продукції» для окремого підприємства з урахуванням структури капіталу і витрат, а не середньо галузевих показників.

Для встановлення розбіжностей, а водночас і зв'язку, який існує між традиційними показниками прямих і накладних витрат та умовно-змінними й умовно-постійними витратами необхідно провести якісний і кількісний аналіз.

Якісне дослідження показує, що, з одного боку, основна маса умовно змінних знаходиться в прямих витратах, які містять і незначну кількість умовно постійних, основною величиною яких є амортизаційні відрахування. З іншого — в накладних витратах, де знаходиться основна величина умовно постійних витрат, є відповідна кількість умовно змінні, основною величиною яких є внутрішні транспортні перевезення, витратах на матеріали, заробітній платі, витратах на експлуатацію машин. Завдяки дослідженню структури витрат і значення відсотка накладних витрат, встановлюється кількість умовно постійних витрат, яка знаходиться в прямих витратах та кількість умовно змінних витрат у накладних.

Відповідно до запланованого обсягу виробництва продукції обчислюються очікуваний дохід та прибуток від її реалізації на ринку. Після цього визначається величина прибутку підприємства.

ва, яка необхідна для розвитку його матеріально-технічної бази, фінансової незалежності та забезпечення нормальних виробничих і соціальних умов для колективу. Тут йдеться про покриття за рахунок доходу від реалізації продукції всіх витрат (постійних та змінних), повний розрахунок з державними податковими органами, а також про забезпечення умов для дальшого розвитку матеріально-технічної бази та соціальної інфраструктури підприємства. Така величина прибутку є бажаною для підприємства, і її треба визначити відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Після розрахунку величини прибутку в ціні проводиться зіставлення з рівнем прибутку, який підприємство може одержати в прогностному періоді від реалізації продукції за ціною, обчисленою з урахуванням попиту. В процесі цих досліджень за основу береться плановий обсяг виробництва даної продукції, а рівень самої ціни, обчисленої з урахуванням прогностного рівня попиту, залишається без зміни.

Залежно від того, як збігаються рівні розглянутих прибутків, приймається цінове рішення щодо доцільності коригування витратної частини ціни. При цьому рівень самої ціни залишається без зміни, а прибуток у ній встановлюється відповідно до прийнятого цінового рішення з врахуванням коротко- та довготермінових впливів альтернативних рішень про ціни на обсяг прибутку. Для розрахунків використовують такі формули:

$$\begin{aligned} \text{Нетто-виручка} &= \text{Витрати} + \text{Прибуток} = \\ &= \text{Змінні витрати} + \text{умовно змінні} + \\ &+ \text{умовно постійні} + \text{Прибуток}. \end{aligned} \quad (3)$$

Дослідження теорії і практики ціноутворення підтверджує те, що існуючі підходи до розподілу витрат у структурі собівартості продукції (послуг) повинні доповнювати один одного, та більш точно відображати умови діяльності підприємства розширюючи можливості прийняття ефективних цінових рішень.

Здійснений аналіз ефективності використання традиційних підходів до формування внутрішньої ціни підприємства дає змогу зробити висновок, що на основі проведених розрахунків можна застосовувати існуючі методи ціноутворення для виконання попереднього обчислення витрат у структурі собівартості потребує виділення взаємозв'язку умовно змінних та умовно постійних витрат. Запропонований підхід до здійснення переходу від пря-

мих і непрямих витрат до постійних і змінних значною мірою вирішує можливість застосування калькулювання собівартості за методом «директ костинг», але потребує додаткових досліджень, які б враховували специфіку окремих галузей.

Література

1. Про ціпи і ціноутворення: Закон України від 3.12.1990 № 507-ХП зі змінами під 1.01.2007 № 189.
2. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 1.07.2004 № 1957-ІУ // *гакоіі.гас Іа*
3. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.
4. *Вінюков І. К.* Роль ціноутворення в піднесенні промисловості. — К.: Видавництво політичної літератури України. — 1965. — С. 108.
5. *Лень В.С.* Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2003. — 287 с. — (Вища освіта ХХІ століття).
6. *Артус М. М.* Проблеми ціноутворення на продукцію підприємств природних монополій [Текст] / М. М. Артус // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. праць. — 2008. — № 12. — С. 7—12.
7. *Павленко А. Ф., Корінев В. Л.* Маркетингова політика ціноутворення: Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — 332 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.

УДК 657.44

Д. Є. Свідерський

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В статье рассматриваются основополагающие подходы к формированию и использованию данных отчетности предприятия в процессе его деятельности.

In article basic approaches to formation and use of the data of the reporting of the enterprise in the course of its activity are considered.

У статті розглядаються основні підходи до формування і використання даних звітності підприємства в процесі його діяльності.