

Фесенко Валерія Валеріївна,
д.е.н., професор кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів,
м. Дніпро, Україна

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЦИФРОВИХ ПРОДУКТІВ

В процесі цифрової трансформації суспільного життя та діджиталізації світових економічних процесів все більшою популярністю користуються цифрові продукти, які використовуються для спрощення суспільного життя та комунікацій в умовах діджиталізації та з урахуванням обмежень, які обумовлені дистанційною формою праці та навчання. У сучасних умовах складно уявити звичайне життя та ведення бізнесу без використання застосунків та інших видів цифрових продуктів. До прикладів цифрових продуктів, калькулювання яких характеризується специфічністю у порівнянні з фізичними продуктами, можна віднести: електронні книги, періодичні платні видання, платні застосунки, музика, кіноіндустрія, онлайн-курси, вебінари та інші навчальні заходи, створення веб-сайтів тощо.

Відсутність фізичної форми у цифрових продуктів призводить до специфічних характеристик складу їх собівартості. Так, наприклад, у собівартості цифрових продуктів повністю відсутні витрати на прямі матеріали (цифрові продукти не мають фізичної форми і відповідних витрат на сировину чи комплектуючі). Одночасно з цим, деякі види цифрових продуктів можуть мати значну частину прямих витрат на оплату праці (платні відео-лекції), а можуть зовсім не включати таку складову собівартості (розважальні онлайн-ігри). Характеристика цифрових продуктів та специфічні особливості складу витрат на створення та реалізацію цифрових продуктів можна звести до декількох наступних:

- невеликі маржинальні (граничні) витрати;
- невеликий рівень або відсутність прямих витрат на одиницю реалізованого цифрового продукту (прямі витрати більшої мірою відносяться не на одиницю продукту, а на окремий вид цифрового продукту);
- життєвий цикл цифрового продукту набагато більший, ніж у звичайних фізичних продуктів;
- значна частина накладних витрат, пов'язаних з обслуговуванням клієнтів при споживанні цифрового продукту (наприклад, додаткові витрати на підтримку актуальності продукту).

При розповсюдженні цифрових продуктів виникають невеликі суми маржинальних витрат. Як правило, при традиційному калькулюванні собівартості виготовленої продукції чи наданих послуг значною частиною собівартості є маржинальні витрати, які, за визначенням, дорівнюють додатковим витратам при виготовленні додаткової одиниці продукції понад існуючий обсяг виробництва. Цифровий продукт створюється одноразово і, як

наслідок, реалізація кожної додаткової одиниці або не призводить до виникнення додаткової суми маржинальних витрат або їх величина є незначною (невеличкі додаткові витрати на обслуговування нового клієнта).

Життєвий цикл цифрового продукту набагато більший, ніж у звичайних фізичних продуктів, що призводить до складнощів в процесі ціноутворенні на основі аналізу життєвого циклу продукту. Спостерігаються складнощі в обґрунтуванні ціни на цифровий продукт в довгостроковій перспективі та визначенні терміну окупності первісних інвестицій на створення такого продукту. Тому ціноутворення на цифрові продукти часто відбувається інтуїтивно без конкретних розрахунків на основі аналізу витрат на розробку і виведення продукту на ринок.

Зазвичай створення цифрового продукту супроводжується значною частиною витрат на етапі розробки та виведення його на ринок (наприклад, розробка платного застосунку, його дизайн, тестування та представлення на ринку). Такі витрати виникають одноразово на початку життєвого циклу і не повторюються і не збільшуються при збільшенні обсягів продажу цифрового продукту. Одночасно з цим, в процесі подальшого перебування на ринку цифрові продукти часто вимагають додаткових непрямих витрат, пов'язаних з підтримкою клієнтів, актуалізації змісту цифрового продукту відповідно до запитів споживачів, додаткове рекламування, підтримку актуальності продукту.

У зв'язку зі значною частиною накладних витрат у складі повних витрат на розробку та реалізацію цифрових продуктів для розрахунку собівартості та визначення рентабельності окремих видів цифрових продуктів доцільно застосовувати калькулювання на основі аналізу видів діяльності АВ-костінг (Activity based costing). За умов продажів декількох видів цифрових продуктів існує ймовірність некоректного розподілу накладних витрат за продуктами, що, як наслідок, може призвести до хибної оцінки рентабельності окремих продуктів. За таких умов застосування АВ-костінг дасть змогу проаналізувати бізнес-процеси (activity), які здійснюються для підтримки та реалізації кожного виду цифрових продуктів, що забезпечить більш точний розрахунок собівартості цифрових продуктів відповідно до обсягів використаних операцій.

Склад витрат на цифрові продукти розподіляється на дві основні частини відповідно до етапів життєвого циклу продукту: витрати, які виникають на етапі розробки продукту і виведення його на ринок; витрати на етапі зростання обсягів продажу та зрілості ринку цифрового продукту.

Витрати, які виникають на етапі розробки продукту і виведення його на ринок, часто складають значну частину інвестицій у проєкт з розробки цифрового продукту, і передбачають їх покриття на наступних етапах життєвого циклу продукту за рахунок збільшення обсягів реалізації і значного скорочення додаткових витрат. У склад таких витрат зазвичай включаються:

- витрати на створення та розробку цифрового продукту (розробка та тестування застосунку, написання тексту книги, запис відео-лекції і т.і.);
- витрати на програмне забезпечення для створення відповідного цифрового продукту;

- роялті та гонорари (гонорар автору книги, ліцензії за користування спеціальним програмним забезпеченням тощо);
- маркетингові витрати (на дослідження ринку, актуальних запитів споживачів, рекламу).

Частина вищезазначених витрат залишаються і на наступних етапах життєвого циклу цифрового продукту, але вони вже будуть понесені не у таких масштабах. Витрати на етапі зростання обсягів продажу та зрілості ринку цифрового продукту складаються з наступних:

- витрати на подальше обслуговування клієнтів;
- витрати на оновлення цифрового продукту відповідно до актуальних технологічних змін та запитів споживачів;
- реклама і роялті.

Таким чином, активний розвиток ринку цифрових продуктів вимагає перегляду існуючих підходів до калькулювання їх собівартості та оцінки рентабельності окремих видів. Унікальність цифрових продуктів призводить до зникнення популярних складових собівартості (матеріальні витрати, витрати на транспортування, витрати на зберігання) і трансформацію складу повних витрат на розробку і реалізацію цифрового продукту у сторону значного збільшення частки накладних витрат. Такі особливості вимагають перегляду традиційних систем калькулювання та методів ціноутворення для забезпечення коректної оцінки рентабельності як окремих цифрових продуктів, так і оцінки рентабельності діяльності ІТ-компаній.

Список використаних джерел:

1. Гудзь, О. Є. *Цифрова економіка: зміна цінностей та орієнтирів управління підприємствами* // *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2018. № 2(24). С. 4-12.
2. Краус Н.М. *Цифрова економіка: тренди та перспективи авангардного характеру розвитку*. *Ефективна економіка*. 2018. № 1. URL: <http://www.econotyu.nauka.com.ua/?op=1&z=6047> (дата звернення: 27.11.2022).
3. Королюк Т. М. *Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції, цифровий облік, перспективи* // *Галицький економічний вісник*. 2021. Том 70. № 3. С. 59–70.
4. Кулинич М. Б. *Удосконалення елементів методу бухгалтерського обліку в контексті цифрової модернізації економіки*. // *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету Лесі Українки*. 2020. № 4. С. 97 – 103.