

5. Logvinov P.V. Programno-cilovyj metod v umovax decentralizaciyi derzhavnyh finansiv: avtoref. dis. kand. ekon. nauk: 08.00.08 / Derzh. vysh. navch. zakl. «Kyiv. nacz. ekon. un-t im. V. Getmana». Access mode: https://kneu.edu.ua/ua/science_kneu/scientific_council/d-26.006.04/04_zahischni-dis/08_can_dis/ken_2017/

УДК 657

С.В. Свірко,
д.е.н., проф. кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПІДСИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

S.V. Svirko
Dr. habil. of Economics, professor of accounting in the credit and
non-profit institutions and economic analysis
SHEE «K NEU named after V. Hetman»

PRICING AS AN ELEMENT OF SUBSYSTEM MANAGEMENT ACCOUNTING BUDGETARY INSTITUTION

Анотація. У статті розглянуто питання ціноутворення бюджетування в контексті управлінського обліку бюджетних установ.

Abstract. The article deals with the issue of pricing of budgeting in the context of management accounting budgetary institutions.

Ключові слова. ціноутворення, собівартість, витрати, управлінський облік, бюджетні установи.

Keywords. pricing, costs, expenses, management accounting, budgetary institutions.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Сучасний стан фінансового забезпечення бюджетної сфери є критичним: значна кількість бюджетних установ (за даними Державної казначейської служби близько 55 тис. розпорядників бюджетних коштів), з одного боку, та багаторічний спадковий дефіцит Державного та місцевих бюджетів з іншого боку, не дозволяють у повному обсязі задовольнити потреби вказаних суб'єктів господарювання у фінансових ресурсах. За цих умов, бюджетні установи вимушені залучати додаткові джерела фінансового забезпечення шляхом надання платних послуг, механізм реалізації яких базується на ціноутворенні. Процесом формування та встановлення ціни в підприємницькій сфері діяльності зазвичай переймаються маркетологи. Втім, у бюджетних установах, які мають багатосотрічну традицію надання безкоштовних послуг і відповідно до Бю-

джетного кодексу України є неприбутковими, питання ціноутворення перебувають у відданні бухгалтерських і планово-фінансових служб. Такий підхід є виправданим, оскільки основу ціни на продукт діяльності бюджетних установ складає його вартість, яка формується в підсистемі управлінського обліку, при цьому ціна виступає вираженням узгодженого продавцем і покупцем грошового або іншого майнового еквівалента, який покупець згоден заплатити за переданий йому товар — продукт діяльності бюджетних установ. За таких умов, постановка питання про ідентифікацію ціноутворення як елементі відкритої підсистеми управлінського обліку бюджетних установ є виправданою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ціноутворення в контексті проблематики управлінського обліку розглядали у різні часи відомі закордонні науковці А. Апчерч, К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. Так, вчений Каледонського університету Алан Апчерч зазначав, що «... важливість фактору собівартості в ціноутворенні пояснюється тим, що для комерційних організацій прибуток можливий, тільки якщо виручка перевищує витрати. Некомерційні організації переслідують іншу мету: беззбитковість, мінімізація поточного дефіциту або накопичення «додаткової вартості». В обох випадках необхідно знати собівартість товарів/робіт, що пропонує організація...» [1, с. 335]. До речі, відомий російський учений-обліковець Соколов Я.В. у передмові до фундаментальної праці вказаного автора «Management Accounting: Principles and Practice» зазначив, що остання — «...абсолютно оригінальна робота, в якій розглядається вплив методів обліку і калькулювання собівартості на управління фінансами; показується, що фінансовий менеджмент являє собою органічне продовження ідей управлінського обліку» [1]. Позицію А. Арпчера повністю підтримують відомі в обліковому світі автори праць з управлінського обліку К. Друрі, який зазначав що «... рішення щодо ціноутворення базуються на бухгалтерський інформації» [2, с. 363], а також Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер, які стверджували, що «... найбільший вплив на ціноутворення мають покупці, конкуренти та витрати» [3, с. 209]. Попри вагомий вплив напруження вищезазначених поважних учених-обліковців, вітчизняні автори, при розгляді питань управлінського обліку, уникають опрацювання положень ціноутворення, які, вочевидь, витікають із обліку витрат і калькулювання. Жодна з публікацій щодо проблематики управлінського обліку в бюджетних установах не містить результатів наукових досліджень у сфері ціноутворення (крім праць автора цієї статті [4, 5]), що уповільнює формування наукового обґрунтованого інструментарію інформаційного забезпечення фінансового управління вказаних суб'єктів господарювання.

Мета статті. Опрацювати підходи до ціноутворення в бюджетних установах в контексті положень управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу. Загалом, ціноутворення в бюджетних установах регламентується державою та підпадає під загальні положення державної політики щодо ціноутворення. Законом України від 21.06.2012 № 5007-VI «Про ціни та ціноутворення» вказано, що політика ціноутворення є складовою частиною загальної економічної і соціальної політики України і спрямована на забезпечення: розвитку національної економіки та підприємницької діяльності; про-

тидії зловживанню монопольним (домінуючим) становищем у сфері ціноутворення; розширення сфери застосування вільних цін; збалансованості ринку товарів і підвищення їх якості; соціальних гарантій населенню у разі зростання цін; необхідних економічних гарантій для виробників; орієнтації цін внутрішнього ринку товарів на рівень цін світового ринку.

В сучасних умовах господарювання ціна на продукт діяльності бюджетних установ виконує такі функції [4, 7]:

- функцію обліку і виміру затрат суспільної праці (ціна виступає одним з найважливіших показників створення продуктів діяльності в бюджетній сфері, виступає орієнтиром для прийняття управлінських рішень щодо останньої);

- функцію пропорційності та рівноваги в бюджетній сфері (через ціну здійснюється зв'язок між процесами створення продукту діяльності бюджетних установ і споживанням, пропозицією і попитом; за умов пропорційного розподілу засобів виробництва і праці між галузями бюджетної сфери рівновага на ринку підтримується за допомогою цін, що відповідають суспільно необхідним затратам);

- стимулюючу функцію (ціни можуть впливати на обсяг продуктів діяльності бюджетних установ, а отже і їх споживання тих або інших товарів);

- розподільчу функцію (пов'язана з можливістю відхилення ціни від вартості, що дозволяє державі перерозподіляти кошти шляхом встановлення дотацій на певні продукти діяльності бюджетних установ);

У цілому ціни класифікуються за такими ознаками, в межах яких виділяють відповідні види цін:

- за ступенем залежності від втручання держави при її встановленні: вільні ціни, що формуються на ринку на базі взаємодії попиту і пропозиції; регульовані, формуються під впливом попиту та пропозиції, але держава втручається, впливаючи безпосередньо на їх зростання чи зниження, або шляхом регламентації рентабельності; фіксовані, встановлюються державними органами на обмежений круг товарів;

- за способом фіксації: контрактні (договірні), встановлюються за згодою сторін і реєструються в контракті (договорі); трансфертні, застосовуються при реалізації продукції між філіями і підрозділами одного підприємства або асоціації; біржові, використовують для продажу товарів через біржі; ціни торгів, застосовуються коли кілька підрядників, які конкурують між собою, пропонують замовнику свої проекти на виконання певних робіт, з яких він на конкурсній основі вибирає найефективніший;

- за ступенем обґрунтованості: базисні, застосовуються як вихідна база при встановленні ціни на аналогічні продукти; довідкові, публікують в каталогах, прейскурантах, газетах, довідниках, економічних оглядах і використовуються фахівцями як орієнтовна інформація при встановленні цін на аналогічні продукти або при аналізі рівнів та співвідношення цін; прейскурантні, являють собою вид довідкової ціни, публікуються в прейскурантах фірм — виробників або продавців; фактична ціна угоди враховує застосування різних надбавок або знижок до базисної ціни; ціна споживання, визначає всі витрати покупця, пов'язані з купівлею товару, його доставкою та витратами з експлуатації;

■ за часом дії цін: постійні, ті, що не змінюються протягом всього терміну постачання продукції за даним контрактом або договором; поточні, за якими здійснюється постачання продукції в даний період часу, і які можуть змінюватися на протязі виконання одного контракту залежно від кон'юнктури ринку; сезонні, діють протягом певного періоду часу; ступінчасті, являють собою низку цін, що послідовно знижуються згідно з попередньою прийнятою шкалою.

Зважаючи на характер діяльності бюджетних установ, їх права як суб'єктів господарювання та обмеження, які існують у бюджетній сфері щодо розпорядників бюджетних коштів у бюджетних установах бюджетні установи застосовують такі види цін у межах наданої класифікації: регульовані, контрактні (договірні), базисні, фактичні, ціни споживання, постійні, поточні [4].

Кожна бюджетна установа, що створює продукти діяльності для реалізації розробляє цінову стратегію — сукупність скоординованих дій, що визначають довгострокові та короткострокові завдання і способи їх вирішення. Цінова стратегія пов'язана з етапами життєвого циклу продуктів діяльності на продаж, тобто за певних умов формує механізм встановлення різних цін на один і той же продукт за змін умов його реалізації [8]. Цінова стратегія базується на витратах, попиті та конкуренції, а тому маркетолог (фахівець, що вивчає та аналізує попит на продукт діяльності, ринку збуту, випрацьовує рекомендації про доцільність створення та можливостях реалізації продуктів діяльності установи, обґрунтовує ціни на них та шляхи їх просування на ринку) визначає ціни залежно від витрат на виробництво, обслуговування, реалізацію, вивчає бажання та можливості споживачів на цільовому ринку, враховує стан конкурентного середовища щодо продукту діяльності.

На розробку цінової стратегії впливає низка чинників [4, 9]: характер еластичності попиту споживачів на ринку (еластичний чи нееластичний); рівень конкуренції у галузі створення певного продукту (досконала чи недосконала); місце товару в межах товарної номенклатури (ступінь диференціації товару, наявність додаткових чи допоміжних виробів); мінімальний розмір витрат на створення та реалізацію продуктів діяльності, що може забезпечити установи за певних умов; державна політика у сфері ціноутворення (наявність фіксованих цін і тарифів, можливі відхилення від них, прийняття спеціальних нормативних актів, що регламентують умови формування цін). Здійснення цінової стратегії передбачає проходження таких етапів [4, 9]: постановка завдань ціноутворення; визначення попиту на продукт діяльності; оцінка витрат на виготовлення та реалізацію продукту діяльності; аналіз цін товарів конкурентів на аналогічний продукт; вибір методу ціноутворення згідно з обраною ціновою стратегією; встановлення початкової ціни на конкретний товар.

Реалізація цінової стратегії в бюджетних установах передбачає: встановлення стандартних або змінних (залежно від зміни витрат або попиту) цін; використання системи єдиних цін (встановлюється єдина для всіх споживачів ціна) або гнучкого ціноутворення (зміна ціни залежно від здатності споживачів торгуватися); стратегію округлення цін (відомо, що покупцям подобаються нижчі за круглі суми ціни); встановлення цін на масові закупівлі, за яких установа

пропонує споживачам знижки, щоб збільшити обсяги реалізації. Цінова стратегія передбачає корегування, пристосування цін до змін у витратах, попиті або конкуренції, при цьому ціни можна варіювати за допомогою додаткових надбавок і знижок. Завдання цінової стратегії установа вирішує при виконанні цінової політики, до якої входять засоби та методи ціноутворення для конкретного сегмента товару та його споживачів.

У світовій економічній практиці застосовуються такі методи ціноутворення на продукцію для зовнішнього споживання [10]:

- витратний метод (ціна розраховується на основі суми постійних і змінних витрат на одиницю продукту й запланованого прибутку з урахуванням нижнього порогу ціни; при опосередкованому збуті ціна продажу кінцевому споживачу збільшується на розмір націнки, яка залежить від особливостей товару, а також еластичності попиту за цінами; витратний метод не враховує ринкових факторів (характер попиту, рівень платоспроможності попиту, політику конкурентів), у наслідок чого ціна, визначена за таким методом, як правило завищена, що, в умовах жорсткої конкуренції, призводить до погіршення конкурентоспроможності виробника; якщо в рамках однієї галузі всі виробники використовують витратний метод ціноутворення, цінова конкуренція мінімальна, сформована за цим методом ціна більш реальна й виключає переплату за товар з боку покупців);

- метод на основі цільової норми прибутку (ціна встановлюється з метою досягнення бажаної норми прибутку на вкладений капітал; розрахунки ціни за цим методом залежать від обсягу виробництва та реалізації, у зв'язку з чим необхідно визначити критичну точку обсягу виробництва: критичний обсяг виробництва = постійні витрати / ціна — змінні витрати; критичний обсяг виробництва зменшується внаслідок зниження постійних і змінних витрат, які необхідно враховувати виробнику; на розраховані ціни впливають ринкові фактори (характер попиту й конкуренція));

- метод встановлення ціни на основі відчутної цінності товару (метод обумовлений специфічними підходами до роботи на ринку, при цьому розрахунок робиться на певну категорію покупців, які погоджуються платити гроші не тільки за вартість товару, а й за комплекс інших послуг: доплати, пов'язані з доставкою, обслуговування тощо; цей метод ціноутворення застосовується по відношенню до престижних товарів, особливих послуг, за які (за різних обставин і умов) покупець погоджується платити будь-які гроші, а тому виробник повинен здійснювати постійний моніторинг попиту на цей товар);

- метод вибору ціни на основі рівня поточних цін (ґрунтується не стільки на власних витратах, а на ситуації на ринку та ціновій політиці суб'єктів-конкурентів: поведінка суб'єктів адекватна їхньому становищу на ринку, а тому виробник-лідер, як правило, диктує свої умови; менш інші суб'єкти змінюючи ціни орієнтуються на лідера; метод ціноутворення на основі рівня поточних цін досить поширений, оскільки забезпечує справедливий підхід до встановлення ціни в цілому по галузі, що дозволяє суб'єктам отримувати певну норму в прибутку);

- метод встановлення ціни на основі торгів (у процесі торгів кожний суб'єкт конкурсант призначає ціну пропозиції, яка має бути дещо нижчою за

ціни конкурентів, але не нижче рівня собівартості; кінцева ціна реалізації визначається на основі цінової політики виробника, з урахуванням факторів психології сприйняття ціни та впливу ціни на інших учасників ринкової діяльності).

За умов внутрішнього споживання продукції за центрами відповідальності застосовується трансфертне ціноутворення. В його основі лежить трансфертна ціна — ціна, за якою продукт діяльності одного центру відповідальності суб'єкту передаються іншому його центру відповідальності. Метою керівників центрів відповідальності є мінімізація трансфертних витрат, які складаються з дійсних та альтернативних витрат, при цьому дійсні витрати включають додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, які виникатимуть у підрозділу лише в результаті продажу всередині компанії; альтернативні витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції. Переважно трансфертні ціни ґрунтуються на ринкових і договірних цінах, а також на витратах.

Правове регулювання діяльності бюджетних установ у цілому та з приводу надання платних послуг, виконання робіт і виготовлення продукції (неприбутковість, вимога щодо обов'язкового відшкодування понесених витрат, цільове використання отриманих коштів у вигляді плати за послуги, роботи та продукцію) вказує на неможливість застосування більшості методів. Таким чином, на сьогодні в основі ціноутворення продуктів діяльності бюджетних установ лежить витратний метод, ефективність якого залежить від дієвості підсистеми управлінського обліку в установах.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Модернізація вітчизняного бюджетного обліку, на меті якої є гармонізація облікових положень сектору загального державного управління до надбань світової теорії та практики бухгалтерського обліку, буде носити половинчастий характер без розбудови та запровадження в практику діяльності бюджетних установ управлінського обліку. В умовах застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, який націлений на забезпечення оцінки результативності діяльності його суб'єктів, саме управлінський облік уможливить отримання достовірної інформації про внесок центрів відповідальності — структурних підрозділів бюджетних установ як у процесі господарювання загалом, так і процесі виготовлення їх продукту — надання послуг, виконання робіт зокрема. Інформація управлінського обліку надасть змогу сформулювати науково обґрунтований дієвий механізм ціноутворення, який сприятиме підвищенню фінансової стійкості бюджетних установ в Україні.

Література

1. Анчєрч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Учебник. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, — 2003. — 1071 с.
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: Пер с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

4. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Електронний ресурс] : навч. посіб. / С. В. Свірко, А. П. Заросило; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Київський нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана. — К. : КНЕУ, 2012. — 538,[6] с. — Загл. с титул. екрана. — Електрон. вид.
5. *Свірко С.В.* Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України // Вчені записки. Науковий збірник. Вип.14. ч.2. — К.: КНЕУ, 2012. — С. 167–173.
6. Про ціни та ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 № 5007-VI / Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
7. *Дайновська С.М.* Ціноутворення: підручник / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К. : [КНТЕУ], 2009. — 319 с.
8. *Долан Роберт Дж., Саймон Герман.* Эффективное ценообразование: Пер. с англ. — М. : Экзамен, 2005. — 414 с.
9. *Нэгл Томас Т.* Стратегия и тактика ценообразования: Руководство по принятию решений, приносящих прибыль / О. Игнатенкова, Ю. Каптуревский Пер. с англ. — СПб. : Питер, 2004. — 571 с.
10. *Шкварчук Л.О.* Ціноутворення: Підручник.— К. : Кондор, 2006. — 460 с.

References

1. *Upchurch, A.* «Upravlencheskiy uchet: Printsipy and Praktika» [Managerial Accounting: Principles and Practice]: Trans. from Engl. / Under red. Ya.V.Sokolova, I.A.Smirnovoy. — Moscow: Finance and Statistics, 2002. — 952 p. [in Russian]
2. *Drury, C.* «Upravlencheskiy i proizvodstveniy uchet» [Management and cost accounting]: Trans. from Engl. / — Moscow: UNITY-DANA, — 2003. — 1071 p. [in Russian]
3. *Horngren, Ch.T., Foster, G.* «Buhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt» [Accounting: administrative aspect]: Trans. with English / Under red. Ya.V.Soklova. — Moscow: Finances and statistika, 1995. — 416 p. [in Russian]
4. *Svirko, S.V., Zarosylo, A.P.* «Upravlinskiy oblik i analiz v budjetnyh ustanovach» [Management Accounting and Analysis in budgetary institutions] [Electronic resource]: studies. guidances. for students. universities / S.V.Svirko, A.P.Zarosylo. — K: KNEU, 2012. — 538 p. — Access to materials: http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_obliku_v_kredytnyh_i_bjudzh_ustanovah/ypr_ob_but_yst/ [in Ukrainian]
5. *Svirko, S.V.* «Kontseptualizatsiiu upravlinskogo obliku v budjetnyh ustanovach» [Conceptualizing management accounting in budgetary institutions Ukraine] / S.V.Svirko // Scientific notes. Scientific publication. — Kyiv, Kyiv National Economic University, 2012. — V.14. Part 2. — P. 167-173. [in Ukrainian]
6. «Pro tsiny i tsinoutvorennia» [On Prices and Pricing]: Law of Ukraine of 21.06.2012 № 5007-VI. Sites on the Internet. [Electronic resource] // Access to materials: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
7. *Daynovska, S.M.* «Tsinoutvorennia» [Pricing]: / Kyiv National University of Trade and Economics University. — K.: [KNTEU], 2009. — 319 p. [in Russian]
8. *Dolan, R. G., Simon, H.* «Efektivnoie tsinoutvorennia» [Effective Pricing]: Trans. from English. — M.: Exam, 2005. — 414 p. [in Russian]
9. *Negl, T.T.* «Strategiya i taktika tsinoutvorennia» [Strategy and tactics of pricing]: A guide to decision-making, revenue-generating / O. Ignatenkova, Yu. Kapturevsky: Trans. from English. — St. Petersburg. Peter, 2004. — 571 p. [in Russian]
10. *Shkvarchuk, L.A.* «Tsinoutvorennia» [Pricing]: Textbook. — K.: Condor, 2006. — 460 p. [in Ukrainian]