



УДК 658.8:330.138.11:338.439

*Демидов О. А.<sup>1</sup>*

## **ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДО ПОЛІТИКИ ЦІНОУТВОРЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*У статті запропоновано та обґрунтовано напрями удосконалення механізму та підвищення ефективності впливу інструментів управлінського обліку на політику ціноутворення підприємства. Розглянуто шляхи вибору системи калькулювання собівартості продукції, встановлення вимог до ключових параметрів ефективності випуску і реалізації кожного виду продукції, в результаті чого*

---

<sup>1</sup> Рецензент – Савченко С. О., д. е. н., доцент



*запропоновано алгоритм прийняття рішень щодо встановлення ціни на кожний вид продукту виробничого підприємства.*

***Ключові слова:** комплексне виробництво, маржа безпеки, політика ціноутворення, собівартість, управлінський облік.*

### **ВСТУП**

Економічний розвиток промислових підприємств України в значній мірі залежить від політики ціноутворення. Проте існуючий обмежуючий ціновий фактор – собівартість готової продукції – не завжди в повній мірі і своєчасно враховується підприємством, оскільки фактична собівартість найчастіше аналізується саме після реалізації, коли здійснюється визнання витрат. Політика ж роботи комерційної служби частіше за все націлена на збільшення обсягів продажу будь-яким шляхом, у тому числі – за рахунок зменшення реалізаційної ціни, і часто – в поточному періоді, коли затверджені бюджети з іншими ціновими показниками і обсягами реалізації.

Ціна є одним з найбільш важливих інструментів регулювання економіки, її регулюючий вплив на економіку охоплює багато напрямів. За умов практично відсутніх методичних розробок щодо встановлення конкурентоспроможної і економічно обґрунтованої ціни, яка б регулювалася гармонійно поєднаною політикою ціноутворення із політикою управлінського обліку, виробники потребують певних рекомендацій із встановлення і регламентації алгоритмів (бізнес-процесів) оптимального і безпечного ціноутворення. Саме тому проблема ціноутворення є особливо актуальною.

Зважаючи на відносну відособленість завдань і дій таких підрозділів, як комерційна та фінансова служби підприємства, виникає чимало суперечностей у процесі поєднання їх інтересів задля досягнення спільної мети – максимізації прибутку, заради якого працює підприємство.

Основна проблема, що виникає при вирішенні зазначеної вище суперечності – збалансувати і органічно поєднати принципи і механізми, закладені в політиці управлінського обліку і в політиці ціноутворення підприємства. Зважаючи на велику кількість факторів, які впливають на процес ціноутворення, зазвичай на більшості підприємств їх можна поділити на такі, що враховуються політикою управлінського обліку, і такі, що враховуються політикою ціноутворення, відповідно витратні і кон'юнктурні обмежувальні фактори (рис. 1). Завдання фінансової служби підприємства в плані фінансової безпеки – не допустити реалізації товару за ціною, при якій маржинальний прибуток буде нижчим за нуль та близьким до нуля. З іншого боку, спільне завдання комерційної і фінансової служби – встановити таку ціну на готову продукцію, за якої буде забезпечено максимальний обсяг реалізації.

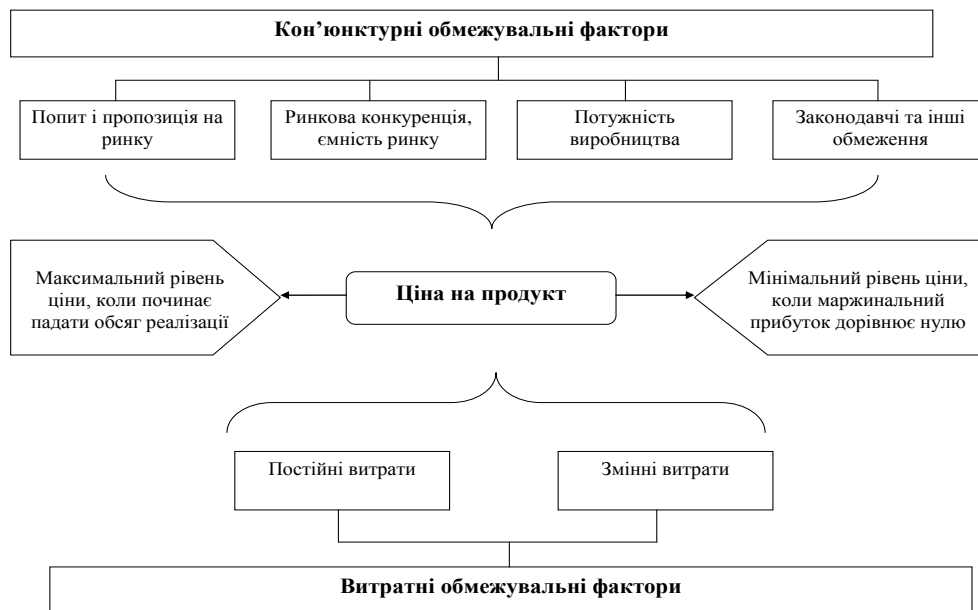


Рис. 1. Фактори, що враховуються при створенні цінової політики підприємства

Джерело: власна розробка

Проблеми ціноутворення в ринкових умовах розглядаються на теоретичному і методологічному рівнях такими вітчизняними і закордонними вченими, як М. Аристархова, Г. Багієв, І. Єрухумович, Ф. Котлер, І. Ліпсиц, В. Міщенко, Р. Ноздрьова, Т. Негл, П. Перерва, Є. Пунін, А. Цацулін, В. Хруцький, П. Шуляк, Е. Уткін та ін. У роботах цих авторів аналізуються загальні принципи, методи і прийоми ціноутворення, що застосовуються в ринкових умовах господарювання, принципи узгодження ціноутворення з іншими елементами маркетингу. Але рекомендації іноземних дослідників не можуть бути механічно використані в умовах національної економіки, а розробки українських авторів не завжди є послідовними, мають певні протиріччя і не забезпечують практикам достатнього вибору реальних інструментів управління ціновою політикою. Залишається неузгодженим понятійний апарат ціноутворення, недостатньо чітко визначено послідовність і зміст етапів процесу управління ціновою політикою в умовах ринку та ін.

Проблема ціноутворення постала найбільш актуально на сучасному етапі, звичайно, у зв'язку із перехідними процесами в економіці України. На даний час зруйновано звичні в минулому підходи до встановлення ціни при продажу товарів на основі затвердженої їх безпосередньої величини або методики розрахунку відповідними міністерствами і відомствами, а все більше прав має кожен суб'єкт господарювання у вільному встановленні ціни [1].



Сучасна ринкова економіка об'єктивно вимагає впровадження вільних цін, тобто цін, які встановлюються не державою, а виникають об'єктивно на ринку внаслідок конкурентної боротьби, враховуючи справжню вартість товару, співвідношення попиту і пропозиції на нього. Оскільки ціна за умов конкурентного ринку визначається рівновагою попиту і пропозиції, окремий продавець не може впливати на ціноутворення на ринку і пропонує свій товар за ціною, яку його змушує встановлювати ринок [2].

Рівень цін – узагальнюючий показник, що характеризує стан цін за певний період часу, на певній території стосовно споживчих товарів та послуг за їх видами з близькими споживчими властивостями [3].

У процесі аналізу виявляється вплив різних елементів ціни на загальне коливання її рівня. Здійснюється розподіл цін у межах однойменної товарної групи; рівень територіальних коливань цін у розрізі регіонів і поселень; вивчення варіації співвідношення структурних елементів субринків; рівень стійкості цін у динаміці; рівень сезонних і циклічних коливань цін [3].

У сучасних умовах використовується багато підходів до визначення цілей цінової політики підприємства, що зумовлено особливостями його маркетингової діяльності у процесі реалізації продукції. Аналіз цих підходів показав, що найзагальнішим і таким, що відповідає умовам формування ринкової економіки в Україні, є підхід Дж. Еванса, Б. Бермана. З достатнім ступенем умовності вони виокремили три основні групи цілей, заснованих на:

- прибутку;
- попиту;
- становищі на ринку.

З іншого боку, неможливо ігнорувати і вплив методів управлінського обліку при формуванні собівартості продукції, особливо що стосується комплексних виробництв і встановлення собівартості побічного продукту [4]. Саме цей аспект стає вирішальним при визначенні фінансових результатів підприємства.

#### **ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ**

Метою даної статті є визначення економічних і організаційних напрямків створення системи ціноутворення промислового підприємства, яка б забезпечувала максимально можливу ефективність діяльності.

На нашу думку, розв'язання поставленої проблеми знаходиться в трьох основних напрямках дій:

- створення економічно обґрунтованої системи управлінського обліку собівартості продукції;
- розрахунок і встановлення мінімальних безпечних вимог до найважливіших індикаторів ефективності виробництва і продажу готової продукції за видами;



- розробка і регламентація процедур, алгоритмів ціноутворення, затвердження ціни на кожний вид продукції підприємства.

#### **РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Слід зазначити, що комплексне виробництво не обов'язково є винятковим явищем на підприємстві. Більшість підприємств не мають уніфікованої вузької спеціалізації і мають інші види бізнесу, які обслуговуються єдиною бухгалтерією, юридичним відділом та іншими адміністративними службами. Використання методу *absorption costing* у даному випадку має певні обмеження, але це не привід застосовувати виключно *direct costing*. Якщо політика управлінського обліку передбачає чіткий поділ усіх витрат на прямі і непрямі, умовно-постійні і умовно-змінні, це вже є основою створення ефективної системи калькулювання. Процес створення дієвої бізнес-моделі включає такі початкові кроки:

- визначення видів бізнесу та, відповідно, центрів доходів;
- визначення переліку прямих витрат і закріплення їх за видами бізнесу;
- встановлення точок розподілу, якщо різні види бізнесу передбачають використання сумісних продуктів;
- визначення принципу розподілу умовно-постійних витрат за видами бізнесу.

Наприклад, підприємство має млиновий комплекс, що включає дві лінії: по переробці пшениці та переробці жита; крім того, є комплекс по виробництву комбікорму із використанням побічних продуктів переробки пшениці та жита, існує бізнес по зберіганню зернових культур. Усе це знаходиться на спільній території одного підприємства та підключене до спільних комунікацій енергопостачання і водопостачання. Таким чином, маючи переплетення витрат і продуктів, що спільно використовуються різними напрямками бізнесу, основними завданнями є визначення ефективності кожного напрямку бізнесу, ефективності виробництва кожного виду продукції та кожного виду послуг.

Розподіл витрат по млиновому комплексу доцільно проводити пропорційно умовним коефіцієнтам. Саме такий розподіл є найбільш ефективним за умови закритого циклу виробництва за одночасного помелу наприклад, на три сорти. Емпіричний вибір коефіцієнтів розподілу повинен базуватися на корисності або вартісній ознаці кінцевого продукту. Наприклад, житні висівки приймаються за базову ознаку (коефіцієнт дорівнює одиниці); борошно житнє – 3,7; висівки пшеничні – 1,2; манка – 4,8 відповідно. Розподіл витрат на побічний продукт на рівні млинового комплексу не відбувається, оскільки на даному етапі його корисність нульова (головна мета – випуск основної продукції). Знаходимо умовну вагу кожного виду продукту шляхом множення умовного коефіцієнту на обсяг виробництва в натуральному виразі, також знаходимо загальну умовну вагу всіх продуктів.



Визначаємо собівартість одиниці умовної ваги продукції шляхом розподілу загальної суми витрат на загальну умовну вагу та по кожному продукту – множенням отриманої собівартості одиниці умовної ваги на відповідний умовний коефіцієнт. При цьому важливо розділити прямі і непрямі витрати щодо виду бізнесу. Розподілу за absorption costing підлягає тільки та частина непрямих витрат, що припадає на частку млинового комплексу відповідно до загальної бази розподілу непрямих витрат. Таким чином, розподілу підлягають:

- вартість сировини;
- прямі умовно-змінні виробничі витрати;
- загальновиробничі витрати (тільки притаманні даному напрямку бізнесу);
- загальновиробничі витрати (в частині, що розподілена на даний напрямок бізнесу відповідно до обраної бази розподілу);
- невиробничі витрати (в частині, що розподілена на даний напрямок бізнесу відповідно до обраної бази розподілу).

Рівні розподілу витрат представлені на рис. 2.

Можна виділити кілька рівнів баз розподілу витрат у складному виробництві:

- 1) рівень виду бізнесу (зберігання зерна, млиновий комплекс, комбікормовий комплекс тощо);
- 2) рівень напрямку спеціалізації комплексного виробництва (лінія по переробці пшениці, лінія по переробці жита млинового комплексу);
- 3) рівень комплексності – сортності (видів) сумісної продукції (наприклад, для переробки пшениці: борошно вищого гатунку, першого гатунку, другого гатунку, манка, висівки);
- 4) рівень окремих продуктів (робіт, послуг) поза комплексним виробництвом.

За базу розподілу непрямих витрат першого рівня доцільно обрати питому вагу прямих витрат кожного напрямку (включаючи комплексне виробництво). Це дасть змогу забезпечити найбільш «справедливий» підхід на початковому етапі. Базою розподілу може бути також обрано питому вагу умовно-змінних витрат, але при цьому не буде забезпечено достатньої початкової точності розподілу. Слід зазначити, що яка б не була вибрана база розподілу, абсолютна точність не буде досягнута ніколи, але до неї потрібно прагнути наближатися.

Другий рівень розподілу може мати різний ступінь складності залежно від виду виробництва і кількості точок розподілу. Тут базою розподілу може служити заробітна плата основного виробничого персоналу, питома вага змінних витрат або маржинального прибутку. Якщо за базу розподілу обирається стаття витрат або доходів, вона повинна мати найбільшу питому вагу серед інших статей витрат або доходів у кожному комплексі. У ряді проведених експериментів для



млинового комплексу нами обиралась за найбільш оптимальну базу розподілу питома вага фонду оплати праці основного виробничого персоналу.

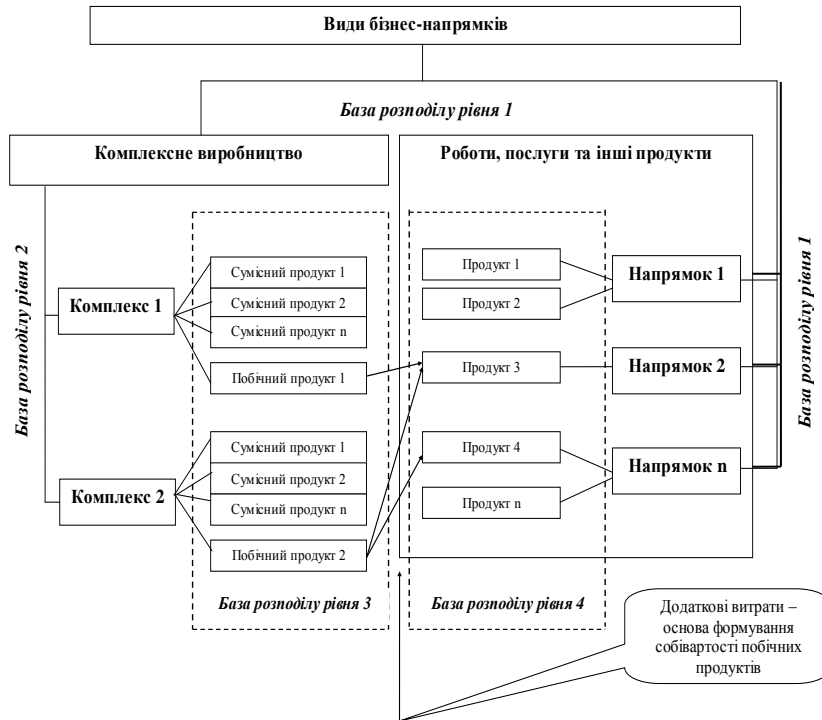


Рис. 2. Схема рівнів розподілу витрат комплексного виробництва  
Джерело: власна розробка

Розподіл витрат по третьому рівню доцільно проводити за умовними коефіцієнтами, як нами вже зазначалося вище. При цьому такий метод розподілу витрат поширюється на всі витрати – змінні і постійні, виробничі і невиробничі. Не виключено, що за окремих обставин, в інших видах комплексного виробництва доцільно використовувати й інші методи (прямої локалізації витрат, виключення витрат тощо).

Четвертий рівень розподілу витрат може передбачати вибір будь-якої бази розподілу витрат. У нашому досвіді ефективним був розподіл за питоною вагою умовно-змінних витрат, на окремих видах виробництва – за плановим маржинальним прибутком та за фондом оплати праці основного виробничого персоналу. У будь-якому випадку при виборі бази розподілу слід проводити додаткові дослідження (експерименти) у динаміці.

При комплексному виробництві доцільно використовувати систему absorption costing, оскільки саме вона дозволяє визначати і нормувати рівень маржі безпеки в розрізі продуктів.



Якщо вже побудована система, яка дозволяє визначати ефективність виробництва окремих видів продуктів (на базі описаної вище методики), наступним ставиться завдання не допустити реалізації продукції в майбутніх періодах за ціною, нижчою собівартості.

Пропонована нами далі система застосовується на третьому і четвертому рівнях розподілу витрат на стадії планування і затвердження ціни на продукцію, яка планується до випуску.

Для цього окремим наказом (чи іншим розпорядчим документом) підприємству доцільно ввести додаткові показники з метою складання прогнозних калькуляцій:

1. Норма маржі безпеки у відсотках до змінних витрат у розрізі номенклатурних груп готової продукції. Маржа безпеки – рівень перевищення доходу, за якого досягається точка беззбитковості.
2. Норма маржинального прибутку у відсотках до змінних витрат, зважених на маржу безпеки в розрізі номенклатурних груп готової продукції.
3. Норма операційного прибутку у відсотках до різниці між плановою ціною, витратами із врахуванням норми маржі безпеки і норми маржинального прибутку в розрізі номенклатурних груп готової продукції.

Перелічені додаткові показники мають на меті не допустити збитків при реалізації готової продукції і вірного планування, покриття постійних витрат за рахунок маржинального прибутку. Показники можуть переглядатися в таких випадках:

1. Вводиться у виробництво новий вид продукту.
2. Змінюються планові результативні показники діяльності підприємства.
3. Змінюється маркетингова політика.

Мета встановлення показника «норма маржі безпеки» – нівелювати можливу похибку у плануванні маржинального прибутку, обсягу постійних і змінних витрат на одиницю продукції. У випадку точного визначення норм змінних витрат на одиницю продукції норма маржі безпеки може переглядатися в бік зменшення. Під час прийняття рішення про ухвалення ціни на продукт повинна враховуватися така нерівність:

$$ЗВ \times (1 + НМБ) < ПЦ \quad (1),$$

де ЗВ – змінні витрати, грн, на одиницю продукції;

НМБ – норма маржі безпеки на одиницю продукції, коефіцієнт;

ПЦ – планова ціна на продукцію без ПДВ, грн.

Мета нормування маржинального прибутку – максимально можливе покриття постійних витрат із врахуванням планових обсягів виробництва і реалізації продукції, маркетингової політики щодо





окремих груп продуктів. Під час прийняття рішення про ухвалення ціни на продукт повинна враховуватися така нерівність:

$$ПЦ - (ЗВ \times (1 + НМБ)) \geq НМП \quad (2),$$

де НМП – норма маржинального прибутку, грн, на одиницю продукції.

Мета нормування операційного прибутку – встановлення індикативу досягнення поставлених цілей (запланованих фінансових результатів).

Маржа безпеки у гривнях розраховується шляхом множення норми маржі безпеки на обсяг змінних витрат (оскільки її норматив ми приймали як відсоток до змінних витрат):

$$МБ = ЗВ \times НМБ \quad (3).$$

Плановий нормативний операційний прибуток (ОП) у гривнях на одиницю продукції розраховується:

$$ОП = (ЗВ + МБ + НМП) \times НОП \quad (4),$$

де ОП – плановий операційний прибуток у гривнях на одиницю продукції;

НОП – норма операційного прибутку на одиницю продукції, коефіцієнт.

Політика ціноутворення на підприємстві повинна враховувати всі вищезазначені показники, не допускати реалізації готової продукції за цінами, нижчими за обсяг змінних витрат на одиницю відповідного виду продукції.

Усі зазначені показники мають бути націлені на досягнення підприємством стратегічних завдань. Чому показник норми маржі безпеки встановлюється як відсоток від змінних витрат? Тому, що на будь-якому виробництві обсяг змінних витрат на одиницю продукції є найбільш стабільною величиною і не залежить від обсягу випуску і реалізації продукції. Це дозволило обрати єдину стабільну базу розрахунку. Пропонована нами методика – політичний прийом, який дає змогу заборонити менеджерам у процесі встановлення політики ціноутворення, при укладанні договорів по первинних і вторинних продажах знизитися в ціні таким чином, що буде отримано збиток.

Як показує досвід використання даної системи, маржа безпеки повинна не менше ніж на 5 % перевищувати точку беззбитковості. Якщо в калькуляції використовуються норми умовно-змінних витрат, вони ніколи не будуть точними. Впливають погодні умови, за яких відбувається виробництво (наприклад, витрати газу взимку більші за літні місяці), зношеність обладнання, відхилення від рецептури, технології, брак і втрати сировини, людські фактори тощо. Нівелювати можливий негативний вплив таких факторів може допомогти саме норма маржі безпеки.



При застосуванні запропонованої методики слід жорстко контролювати дотримання планових витрат на збут, адміністративних та інших невиробничих витрат протягом усього часу діяльності підприємства, адже в калькуляції вони закладаються як відсоток від змінних витрат при установленні маржі безпеки, норми маржинального прибутку і норми операційного прибутку. Таким чином, неконтрольоване значне зростання невиробничих витрат призведе до отримання збитку підприємством, незважаючи на те, що обсяг маржинального прибутку буде в межах затверджених нормативів.

Як інструмент прийняття рішень при встановленні ціни на нові продукти або при перегляді цін на продукти, що виробляються, використовується алгоритм, наведений на рис. 3. Даний алгоритм доцільно закріпити у цінній політиці підприємства.

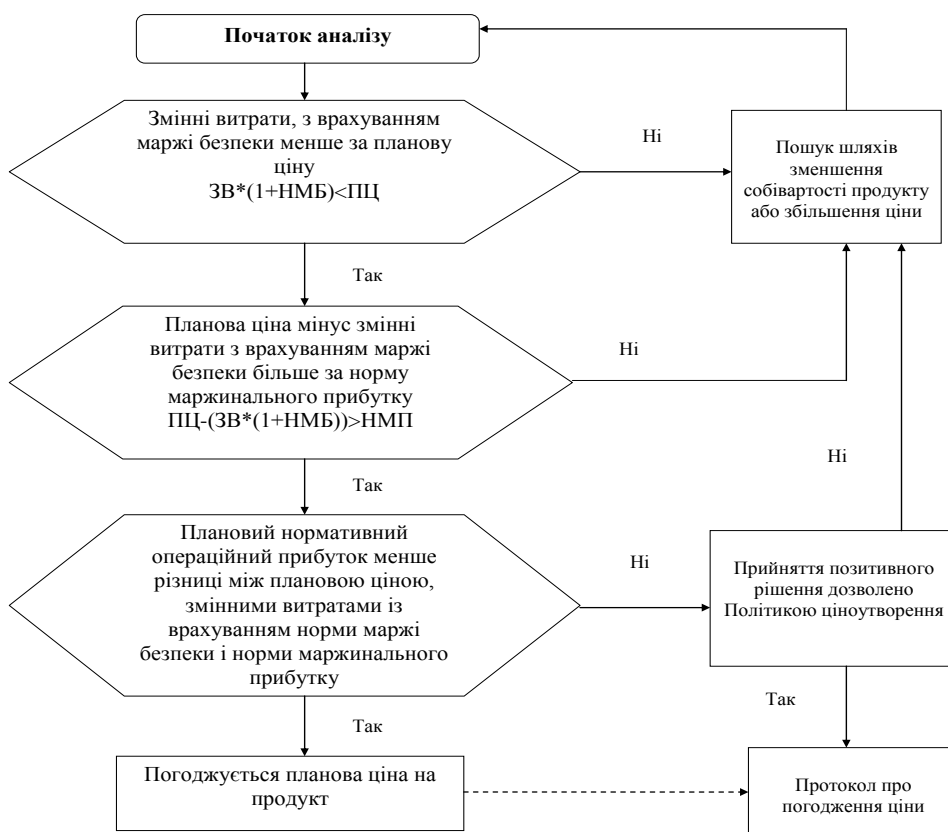


Рис. 3. Алгоритм встановлення і погодження ціни на продукт  
Джерело: власна розробка

Як правило, рішення про погодження ціни на продукти підприємства приймають колегіально, на комісіях по цінах. Закріплення і розуміння всіма членами комісії даного алгоритму дозволить уникнути ряду непорозумінь з приводу ціноутворення. Норма маржі безпеки, маржинального і операційного прибутку може



встановлюватися як для кожного окремого продукту, так і для асортиментного ряду, продуктивних груп. Даний алгоритм прийнятний також для підприємств, що практикують direct costing.

#### **ВИСНОВКИ**

Підприємства, які мають складну структуру, багато напрямків бізнесу, в тому числі комплексне виробництво, повинні розглянути ефективність розподілу витрат і формування собівартості кожного виду продукції (робіт, послуг). Це є запорукою правильного підходу до ціноутворення та запобігання збитковій діяльності. Задля ефективного управління підприємством важливо обрати єдину доцільну та науково обґрунтовану методику розподілу витрат, обов'язково її закріпити регламентами, визначити мінімальні вимоги до ключових параметрів ефективності випуску і реалізації кожного виду продукції в межах розробленої стратегії розвитку підприємства, визначити і затвердити політику ціноутворення. Запропонована методика дозволяє контролювати реалізацію продукції, її ефективність на всіх рівнях прийняття рішень, забезпечує досягнення оптимального співвідношення «ціна – обсяг реалізації – прибуток», вирішує протиріччя у діяльності різних підрозділів підприємства та сприяє досягненню спільних цілей.

#### **СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ**

1. Шкварчук Л. О. Ціноутворення : підручник / Л. О. Шкварчук. – К. : Кондор, 2006. – 460 с.
2. Удалов Т. Г. Конкурентне право : навч. посіб. / Т. Г. Удалов. – К. : Школа, 2004. – 496 с. – Бібліогр. : с. 333–337.
3. Савчук О. О. Теоретичні засади ціноутворення [Електронний ресурс] / О. О. Савчук // Бізнес Інформ. – 2012. – № 1. – С. 179–182. – Режим доступу до журн. : <http://www.business-inform.net/main/>.
4. Шик Л. М. Особливості оцінки собівартості продукції у комплексному виробництві / Л. М. Шик // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 1 (4). – С. 111–116.

*Дата надходження до редакції – 19.06.2013 р.*