

УДК 657.1

Нападовська Л.В., доктор економічних наук, професор  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного торговельно-економічного університету

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ЦІЛЬОВОЇ СОБІВАРТОСТІ ТА ЦІНОУТВОРЕННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

© *Нападовська Л.В.*

В статті дано критичний аналіз існуючим підходам щодо формування собівартості продукції та запропонувати власний підхід пов'язаний з досягненням цільової собівартості. Досліджено основні концепції формування ціни продукції та сформульовано висновки щодо найбільш прийнятної в умовах ринкових відносин.

В статье дан критический анализ существующим подходам формирования себестоимости продукции и предлагается собственный подход, связанный с достижением целевой себестоимости. Исследованы основные концепции формирования цены продукции и сформулированы выводы относительно наиболее приемлемой в условиях рыночных отношений.

In the article a critical analysis is given to existent approaches in relation to forming of prime price of products and to offer own approach related to achievement of having a special purpose prime price. Probed basic conceptions of forming of cost of products and conclusions are formulated in relation to most acceptable in the conditions of market relations.

**Постановка проблеми.** В умовах ринкових відносин і конкуренції ціноутворення є доволі складним процесом. Пояснюється це низкою факторів зовнішнього характеру, які одночасно впливають на ціноутворення. Ціна, з одного боку, залежить від можливостей підприємства й знаходиться під впливом сукупності затрат на здійснення діяльності. З другого боку, конкурентне середовище створює умови, які вимагають враховувати попит на продукцію (товарів, робіт, послуг). Проте у зв'язку з переходом України до ринкових відносин доцільно дослідити цю проблему з точки зору відповідності процесам, що розвиваються, і зокрема інтеграційним та глобалізаційним процесам, які впливають на інформаційну систему окремих країн і особливо стосуються найбільш традиційної із вже існуючих систем – системи бухгалтерського обліку. Очевидно, що

необхідно переглянути та удосконалити теоретико-методологічні засади обліку затрат і, зокрема, щодо собівартості та формування ціни продукції.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми формування собівартості та дослідження ціноутворення завжди знаходились в полі зору дослідників і тепер їм приділяється увага не менша [1-7]. Розробці сучасних концепцій собівартості та ціноутворення займались зарубіжні науковці, особливої уваги серед яких заслуговують роботи Нігомoto, Т., Апчерча А., Вахрушиної М.А., Друрі К., Карпової Т. П., Кавериної О.Д., Керимова В.Э., Нидлза Б., Андерсона Х., Колдуэлла Д., Николаєвої С.А., Скоуна Т., Ткача В.І., Палія В., Шеремета А.Д., Хорнгрена Ч. Г., Фостера Дж., Яругової А., Ентоні Р., Дж. Риса.

В Україні проблеми формування собівартості та ціноутворення знайшли відображення в роботах С. Голова, О. Орлова, М. Пушкара, М. Чумаченка, В. Сопка.

**Виклад основного матеріалу.** Співвідношення затрат і попиту визначає ефективність діяльності підприємства, а різниця між ціною та затратами характеризує фінансовий результат діяльності підприємства/організації. Ситуація значно ускладнюється в умовах інфляції. Отже, з метою успішного функціонування в умовах ринку кожному підприємству необхідно ефективно управляти власною діяльністю і, зокрема, такими фінансовими показниками, як собівартість та ціна, здатні забезпечити конкурентноздатність підприємства.

Купуючи товари, покупці порівнюють ціну та якість продукції і в разі їх оптимального співвідношення, готові придбати товар.

Виробника цікавить співвідношення ціни і затрат, яке б забезпечило йому, по-перше, відшкодування усіх затрат і сформуванню прибутку. В умовах командно-адміністративної економіки і низького рівня інфляції ціна формувалась за принципом „затрати плюс”. В умовах ринкових відносин такий підхід не спрацьовує і підприємства змушені весь час пристосовуватись до зовнішнього середовища, намагатись скоротити собівартість виробництва продукції (робіт і послуг).

Облік витрат і собівартість є інструментом, який допомагає встановити нижню межу ціни. Вищу межу ціни встановлює сам ринок через попит, який впливає на ціну. Відповідно, оптимальна

ціна знаходиться між мінімальною і максимальною ціною, або між собівартістю та ціною, яку покупець згоден заплатити.

В умовах ринкових відносин проблема полягає не в тому, щоб виробити продукцію, а в тому, щоб її реалізувати. Тому керівництво повинно весь час володіти релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень відносно оптимальної собівартості та ціни продукції.

Через обмежений споживчий попит підприємства не в змозі встановлювати занадто високу ціну на продукцію, а отже вирішуючи питання про виробництво продукції, вони повинні прагнути весь час досягати цільової собівартості, яка б забезпечувала їм цільовий прибуток. Звідси можна сформулювати висновок, що ціна та собівартість, попит та пропозиція, а також обсяг виробництва продукції тісно між собою пов'язані. А в умовах ринку кожне підприємство повинно досягати цільової собівартості та цільового прибутку.

Формування інформації для прийняття управлінських рішень щодо встановлення оптимальної ціни, цільової собівартості є сферою управлінського обліку. Основним завданням якого є формування інформації для розробки альтернатив щодо собівартості та цін на основі існуючих методів їх визначення та з урахуванням стану на ринку в цілому та споживчого попиту на конкретний товар.

Будь-яку діяльність слід розглядати як сукупність затрат або ціну, яку повинен заплатити виробник для того, щоб отримати значно більшу ціну за власну продукцію. Але якщо ціна на товар регулюється співвідношенням попиту та пропозиції, то ціна власного бізнесу (затрати) регулюються лише самим підприємством. Звідси виходить, що в будь-яких умовах підприємству необхідно впливати на власні затрати з метою їх постійного скорочення.

Особливістю ринкових відносин є те, що реалізація відбувається на конкурентній основі із-за того, що для задоволення власних потреб споживач завжди має альтернативні пропозиції. Тому в цих умовах завжди пропозиція перевищує попит і постійно на ринку ведеться боротьба за споживача. При цьому діяльність підприємств відрізняється величиною затрат, а отримує більшу вигоду те підприємство, яке здійснює власну діяльність з меншими затратами і належною якістю. Звідси можна сформулювати висновок, що цільова собівартість повинна бути меншою собівартості

аналогічно продукції конкурентів.

У цих умовах центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із виконання трудомістких розрахунків по розподілу непрямих затрат та визначення фактичної собівартості на формування прогнозних розрахунків собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію ефективного контролю за їх досягненням в процесі діяльності.

Досвід роботи переважної більшості підприємств в умовах ринкових відносин показав, що приріст отриманого ними прибутку забезпечується, головним чином, за рахунок інтенсивних факторів розвитку виробництва: використання новітніх технологій, впровадження інновацій, підвищення якості продукції, найбільш повне задоволення потреб споживачів, що забезпечує підвищення продуктивності праці, а отже зменшення собівартості. Нажаль на вітчизняних підприємствах збільшення прибутку забезпечується переважно за рахунок зростання цін.

В умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку, приведення її у відповідність з вимогами ринкової економіки знову стає актуальною собівартість, як важливий якісний показник, що характеризує ефективність роботи підприємства. Від ефективного управління затратами залежить фінансовий результат діяльності такого підприємства, який він може продемонструвати потенційним інвесторам і кредиторам. Отже, тема, пов'язана з дослідженням цільової собівартості та ціноутворенням в сучасний період, є надзвичайно актуальною.

Для вирішення цієї проблеми були сформульовані наступні завдання, а саме:

- дати критичний аналіз існуючим підходам щодо формування собівартості продукції та запропонувати власний підхід пов'язаний з досягненням цільової собівартості;

- дослідити основні концепції формування ціни продукції та сформулювати висновок щодо найбільш прийнятної в умовах ринкових відносин.

Класифікація затрат в теорії вітчизняного та зарубіжного обліку детально досліджувалась і продовжує досліджуватись. Проте у зв'язку з переходом України до ринкових відносин доцільно дослідити цю проблему з точки зору відповідності її процесам, що розвиваються.

Критичний аналіз підходів та власні дослідження щодо класифікації затрат і собівартості показав, що для вирішення завдань управлінського обліку використовується принцип „різна затрати для різних цілей”, що ґрунтується на формуванні різних видів затрат для досягнення різних цілей (табл. 1).

На основі наведеної класифікації затрат та цілей управлінського обліку можна запропонувати класифікацію собівартості у різних системах обліку (табл. 2).

Таблиця 1

**Класифікація затрат за видами та напрямками використання**

<b>Напрями використання</b>	<b>Види та ознаки затрат</b>
1. Прогнозування, планування й контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>• короткострокові та довгострокові;</li> <li>• фактичні, планові та прогнозні;</li> <li>• які підлягають і не підлягають плануванню;</li> <li>• підконтрольні та непідконтрольні;</li> <li>• фактичні та планові;</li> <li>• за місцем виникнення</li> </ul>
2. Оцінка запасів та визначення фінансового результату	<ul style="list-style-type: none"> <li>• прями та непрямі;</li> <li>• основні та накладні;</li> <li>• на продукт і на період;</li> <li>• елементи та статті затрат</li> </ul>
3. Аналіз і прийняття управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• планові та фактичні;</li> <li>• за місцем виникнення;</li> <li>• продуктивні та непродуктивні;</li> <li>• релевантні та нерелевантні;</li> <li>• додаткові та маржинальні;</li> <li>• дійсні та альтернативні;</li> <li>• постійні та змінні</li> </ul>

З метою скорочення затрат японськими фахівцями з управлінського обліку була запропонована концепція управління за цільовою собівартістю (система таргет-костинг), яка уже більше 40 років успішно використовується.

В сучасний період відома система управління затратами, яка об'єднала в собі різноманітні інструменти: процеси планування, вимірювання, обліку і контролю затрат. Уперше в 1988 році Тошіро Хіромото описав систему таргет-костинг в її сучасному вигляді та відніс її до досягнень японського управлінського обліку [ 1].

Система таргет-костинг- це цілісна концепція управління, яка підтримує стратегію скорочення затрат і здатна реалізувати функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості відповідно до ринкових відносин. Цю систему використовують близько 80% великих японських компаній, серед яких відомі всім Toyota, Nisan, Sony, Cannon, Komatsu та американських (Procter& Gamble, Chrysler).

Таблиця 2

**Види собівартості, які формуються в різних системах обліку**

<b>Системи обліку</b>	<b>Види собівартості</b>
<b>Система фінансового обліку</b>	Виробнича собівартість
	Собівартість реалізованої продукції
	Фактична собівартість
<b>Система управлінського обліку</b>	Собівартість центру відповідальності
	Повна собівартість
	Неповна собівартість (урізана або маржинальна собівартість)
	Цільова собівартість
	Планова собівартість
	Нормативна собівартість

Якщо традиційна формула ціноутворення формується за принципом „затрати плюс” і відображається формулою:

Собівартість+ прибуток= ціна, то в системі таргет-костинг через ціну підприємство досягає цільової собівартості:

Ціна- цільовий прибуток= цільова собівартість.

Дослідження показують, що найбільшій економії затрат можна досягти на етапі розробки, тому таргет-костинг відносять до важливого інструменту превентивного контролю і економії затрат саме на стадії проектування.

Використання системи таргет-костинг особливо важливо для виробництва інноваційної продукції. При цьому працівники постійно прагнуть досягти цільової собівартості постійно намагаються знайти нестандартне рішення в ситуаціях, які вимагають інноваційного мислення.

Використання системи таргет-костинг принципово змінило традиційні підходи до удосконалення продукції. Якщо традиційні підходи базувались на співвідношенні:

*проекткування>собівартість>перепроекткування*, то на основі таргет-костинг це співвідношення стало мати наступний вигляд:

*собівартість>проекткування>собівартість*.

Схема процесу управління на основі системи таргет-костинг матиме вигляді:

В процесі удосконалення технології постійно порівнюється цільова і кошторисна собівартість.

Позитивною особливістю системи таргет-костинг є те, що вона спрямована на підтримку стратегії скорочення затрат, починаючи ще з процесу проектування, тобто її можна віднести до стратегічного, а не операційного інструменту.

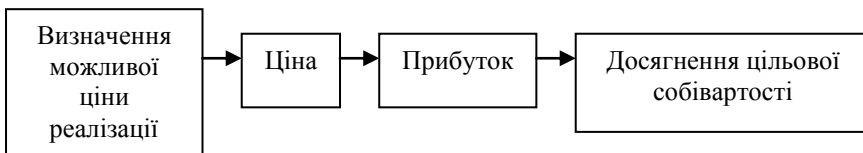


Рис.1. Процес управління за цільовою собівартістю (таргет-костинг) розроблено автором на основі джерела [2]

Другою особливістю цієї системи є концентрація уваги менеджерів не лише на внутрішніх факторах, а й на зовнішніх (ринкових).

Існують різні підходи щодо формування ціни продукції. Один із них – традиційний, який базується на визнанні повної собівартості продукції, для чого попередньо слід розподілити накладні витрати і додати їх до прямих. Проте на думку більшості науковців розподіл накладних затрат пропорційно базам розподілу (прямій заробітній платі, прямим матеріальним затратам, машино-годинам тощо) не

лише безкорисні, а й небезпечні, так як перекручують реальні величини затрат і прибутку за видами продукції і можуть призвести до прийняття помилкових управлінських рішень [2].

Традиційно вважалось, що повна собівартість продукції може бути використана для формування ціни та для порівняння її з ринковою.

Проте, на думку деяких науковців це завдання не може бути вирішено взагалі, оскільки „перекручені величини повної собівартості не можуть бути базою для визначення цін” [3, с.56].

Окремі науковці пропонують встановлювати величину надбавки до повної виробничої собівартості [4, с.337]. Проте формування виробничої собівартості у такий спосіб є доволі спірним питанням.

К.Друрі пропонує розподіляти невиробничі непрямі затрати пропорційно виробничій собівартості [5]. Однак до складу виробничої собівартості також включаються непрямі витрати, тому вже база розподілу є неточною і відповідно величина повної собівартості розрахована на основі такої виробничої собівартості також буде недостовірною.

Одним із найпростіших і разом з тим ефективних методів фінансового аналізу для оперативного та стратегічного прогнозування (планування) підприємств є операційний аналіз, який називають аналізом взаємозв'язку „затрати-обсяг-прибуток”. *Операційний аналіз*- це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства. Операційний аналіз забезпечує пошук найбільш вигідних комбінацій між змінними затратами на одиницю продукції, постійними затратами, ціною та обсягом продажу. Тому передумовою здійснення операційного аналізу є поділ затрат на постійні та змінні.

Використання вище перелічених інструментів операційного аналізу дозволяє відповісти на такі важливі питання:

- як можна збалансувати рентабельність та ліквідність;
- чи вигідна реалізація продукції за ціною нижчою за собівартість;
- як можна знизити рівень підприємницького ризику;
- як впливає обсяг реалізації на величину фінансового результату;
- що вигідніше для підприємства: купувати у постачальника



комплектуючі вироби та деталі чи виробляти на власних потужностях тощо.

Операційний аналіз ще називають аналізом беззбитковості. Мета аналізу- встановити, що буде з фінансовим результатом, якщо обсяг виробництва зміниться. Операційний аналіз дозволяє визначити такий обсяг виробництва, при якому прибуток буде максимальний, мінімальний або при якому підприємство не матиме ні прибутку, ні збитку.

Отже, собівартість продукції і ціна на неї взаємопов'язані. При цьому величина собівартості характеризує внутрішні можливості підприємства, а ціна – можливості зовнішнього середовища, що проявляється попитом на даний вид продукції.

Натомість деякі автори з метою визначення цін на продукцію цілком справедливо пропонують використовувати маржинальний підхід [3]. Відповідно до нього можна розрахувати ціну продукції уникаючи будь-якого розподілу непрямих затрат. Для цього попередньо слід поділити затрати на змінні та постійні. Враховуючи, що  $MD = C - Zz$

де MD- маржинальний дохід,

C- ціна продукції;

Zz – змінні затрати.

Отже ціну можна визначити як суму:  $C = MD + Zz$ .

На взаємозв'язку „затрати-обсяг-прибуток” базується аналіз беззбитковості. Беззбитковість реалізації продукції визначається як для всієї продукції в цілому, так і для кожного її виду.

Беззбитковість реалізації = Постійні затрати: K

де K- коефіцієнт прибутку, який дорівнює:

$K = \text{Маржинальний дохід: Виручку.}$

Тоді ціна реалізації P при беззбитковій реалізації може бути визначена за формулою:

$P = \text{Обсяг беззбиткової реалізації: Обсяг виготовленої продукції, грн.}$

Знаючи формулу беззбитковості реалізації завжди можна визначити необхідну ціну реалізації для отримання конкретної ціни прибутку при реалізації планового обсягу реалізації.

Система обліку за неповними затратами забезпечує інформацією для прийняття рішень про асортимент продукції, так як ця система дозволяє визначити внесок кожного продукції в загальний

результат діяльності підприємства.

До переваг системи, на якій базується даний підхід, відносять наступні:

- уникаються фіктивні прибутки, пов'язані з капіталізацією постійних накладних витрат в запасах і забезпечується чіткий зв'язок співвідношення : „затрати-обсяг реалізації- прибуток”;

- оптимізується ціноутворення в короткостроковому періоді, критерієм для якого стає допустима нижня межа ціни на основі змінних (граничних витрат);

- полегшується оперативний контроль витрат, зокрема, за рахунок гнучких кошторисів;

- диференційоване відображення постійних витрат є першим кроком до здійснення їх комплексного аналізу, орієнтованого на середньо- та довготермінові адаптивні рішення.

Аналіз взаємозв'язку „затрати-обсяг реалізації - прибуток, який називають операційним аналізом дозволяє визначати не лише ціну, а й поріг рентабельності, запас фінансової міцності, операційний важіль, при цьому забезпечує пошук найвигідніших комбінацій між змінними затратами на одиницю продукції, постійними затратами, ціною та обсягом продажу.

В цілому погоджуючись з авторами відносно корисності даного підходу щодо визначення ціни продукції, вважаємо за потрібне дати уточнення, що маржинальний підхід використовується для формування лише короткострокових цін, а отже для прийняття лише короткострокових рішень.

Для визначення довгострокових цін слід використовувати повну собівартість, як суми цільової собівартості та прибутку, необхідного для розвитку підприємства.

Тому подальші дослідження повинні бути спрямовані на вивчення принципово нових підходів до формування собівартості та ціноутворення, ефективних в умовах розвитку ринкових відносин та нестабільного середовища.

### **Висновки.**

1. В умовах ринку підприємство повинно досягати цільової собівартості, яка повинна бути меншою собівартості аналогічної продукції конкурентів і одночасно забезпечувала б підприємству цільовий прибуток.

2. Система „директ-костинг” спрямована на формування

інформації для прийняття короткострокових рішень, а отже є інструментом операційного управління.

3. Системи „таргет-костинг” спрямована на підтримку стратегії скорочення затрат, починаючи ще з процесу проектування, а отже вона є інструментом стратегічного управління.

4. Система „таргет-костинг” дозволяє сконцентрувати увагу менеджерів не лише на внутрішніх факторах, а й на зовнішніх.

**Список використаних джерел:**

1. Hiromoto, T. Another hidden-Japanese Management Accounting, Harvard Business Review, 1988.-July-August, p.p.4-11.
2. [http://ctin.ru/ias/target\\_costing.shtml](http://ctin.ru/ias/target_costing.shtml)
3. Орлов О. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны...//Економіст.-2007.-№1.-С.56.
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой.-М.: Финансы и статистика, 2002.-952 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник.- М.: ЮНИТИ, 2002.-1071 с.
6. Нападівська Л.В. Формування собівартості та визначення ціни продукції//Економіка України.-1998.-№6.-С.82-83.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Підруч. Для студ.вищ.навч.закл.- К.: Книга, 2004.-544 с.