
**ЗАТРАТНЫЙ ФАКТОР
В ЦЕНОВОЙ ПОЛИТИКЕ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В кризисных ситуациях в число самых острых проблем обычно попадает проблема цен и ценовой политики. Цены, которые в рыночной экономике формируются под воздействием спроса и предложения выступают индикатором состояния здоровья экономики. В мировой практике по степени свободы цен оценивают состояние рыночных преобразований. Однако как бы не формировалась цена, ее основным структурным элементом будет выступать себестоимость, поскольку в любой экономической системе предпринимателя волнует возмещение собственных издержек. Подходы же к управлению затратами во взаимодействии с ценами могут быть различными.

Определение себестоимости единицы продукции в рамках действующего в республике законодательства представляет собой обязательный и один из самых ответственных этапов процедуры формирования цены на предприятии. В условиях существования командно-административной системы управления экономикой считалось, что цена не может опускаться ниже уровня затрат, включаемых в себестоимость (за исключением плано-убыточных отраслей и производств). Бытовало правило, что цена должна возмещать все затраты (плановые или нормативные) на производство и реализацию продукции. Снижение цены ниже себестоимости не допускалось даже в тех случаях, если товар залеживался на складе. Сегодня субъекты хозяйствования уже получили право реализовывать продукцию, не пользующуюся спросом, по цене, действующей на рынке на момент продажи.

В отечественной и зарубежной практике планирования и учета себестоимости много общего: использование схожих группировок затрат, определение фактической и нормативной себестоимости, управление затратами по отклонениям от норм. Принципиальным отличием планирования себестоимости выступает конечная цель предприятия, результат его деятельности с позиций маркетинга. Если белорусские предприятия раньше и зачастую сегодня стремятся продать то, что уже произведено, то психология зарубежных фирм ориентирована на то, чтобы продавать продукцию, пользующуюся спросом и приносящую прибыль.

В отличие от преимущественно используемого у нас традиционного затратного подхода в ценообразовании в условиях рынка себестоимость не рассматривается как исходная база (отправная точка) при формировании цены, а представляет собой нижнюю границу возможного уровня цены, которая задается рынком и является объектом управления. При этом важно различать долгосрочный и краткосрочный нижние пределы цен. Долгосрочный предел показывает, какую цену нужно установить, чтобы возместить полную себестоимость продукции. Краткосрочный предел определяется частью полной себестоимости — суммой переменных затрат.

В отличие от нашей, в практике развитых зарубежных стран нет узаконенного порядка формирования затрат при реализации ценовой политики. Как калькулировать себестоимости конкретного изделия, которая часто является коммерческой тайной, использовать фактическую, нормативную или плановую себестоимость, по полным или сокращенным затратам — все эти вопросы предприятие, фирма решает самостоятельно. Главное, чтобы цена оказалась привлекательной для покупателя, а следовательно, рыночной и товар был продан.

Мировой практикой выработано два основных способа определения себестоимости единицы продукции: на основе полных и сокращенных затрат. Калькулирование по полным затратам (полной себестоимости) представляет собой включение всех затрат, независимо от характера их происхождения, в себестоимость единицы продукции. Такая система планирования затрат используется в практике отечественных предприятий.

За рубежом широкое распространение получили различные разновидности калькулирования по сокращенным затратам (неполной себестоимости), т.е. по переменным затратам.

Калькулирование полной себестоимости в существующем виде несет в себе ряд недостатков: трудоемкость расчетов в результате косвенного распределения ряда затрат, что снижает точность обоснований; не учитывает различий в материалоемкости, трудоемкости выпускаемых изделий при распределении постоянных расходов в условиях выпуска широкой номенклатуры продукции. Изделия с большой долей косвенных расходов в результате такого калькулирования нередко испытывают трудности с реализацией. В итоге предприятие нередко получает ошибочную информацию для принятия управленческих решений. Включение многочисленных налогов, неналоговых платежей и сборов снижает объективность показателя затрат, приводит к утяжелению себестоимости, деформации ее структуры.

Несмотря на недостатки, калькулирование по полным затратам во многих случаях незаменимо. Оно в наибольшей степени подходит для крупных предприятий, объединений. Об этом свидетельствует опыт крупнейших транснациональных корпораций, где полные затраты определяются в отношении 75 % всех промышленных товаров. Такое калькулирование с поправками и уточнениями, по нашему мнению, целесообразно использовать крупным отечественным предприятиям, объединениям; государственным предприятиям; предприятиям, относящимся к естественным монополиям, а также при назначении цен, регулируемых государством (на продукцию базовых отраслей, социально значимую).

Ориентация на полную себестоимость оправданна также, если производственные мощности предприятия загружены полностью и все условно-постоянные затраты являются необходимыми, все выпускаемые товары пользуются спросом, либо предприятие производит один вид продукции, работает на заказ или осваивает новую продукцию.

В настоящее время в развитых странах в комплексе маркетинга более популярны подходы, основанные на рыночных факторах, относящихся в большей степени к спросу, чем к предложению. При этом, как уже отмечалось, себестоимость не используется непосредственно как база цены, а выступает в качестве ограничительного фактора при принятии управленческих решений.

Обоснованность затрат определяется следующим принципом: самая точная калькуляция себестоимости изделия не та, которая с помощью различных прямых и косвенных вычислений включает все расходы предприятия, а та, которая содержит конкретные затраты, непосредственно связанные с выпуском этой продукции. Этот принцип соответствует взятому курсу на переход на международные стандарты и мировую практику

учета на основе разделения затрат на переменные и постоянные, подсчет сокращенной себестоимости.

Расчет затрат и определение цены на основе сокращенных (переменных) затрат начали широко применяться за рубежом с 50-х годов. Наибольшее распространение они получили в Великобритании, США (Direct-Costing-System — система учета прямых затрат), Германии (Deckungsbeitragsrechnung, Grenzkostenrechnung — система учета сумм покрытия или маржинального дохода).

В этом случае цена будет определяться так:

$$Ц = З_{\text{пер.ед}} + П_{\text{пер}}$$

где $Z_{\text{пер.ед}}$ — сумма переменных затрат при производстве единицы продукции; $P_{\text{пер}}$ — покрытие переменных затрат (маржинальный доход).

В свою очередь покрытие переменных затрат состоит из:

$$P_{\text{пер}} = Z_{\text{пост.ед}} + П_{\text{ед}}$$

где $Z_{\text{пост.ед}}$ — сумма постоянных затрат при производстве единицы продукции; $P_{\text{ед}}$ — прибыль на единицу продукции.

К постоянным затратам по нашей классификации с определенной долей условности можно отнести транспортно-заготовительные расходы, общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие.

В процессе коммерческой деятельности на предприятии необходимо рассчитывать окупаемость постоянных затрат. При этом исходят из того, что переменные затраты непосредственно включаются в цену и полностью возмещаются покупателем после реализации продукции. Эти затраты можно окупить и в том случае, если производство не состоялось. Например, сырье, материалы можно продать, зарплату не выплачивать, если рабочих не привлекали.

Постоянные затраты будут существовать даже в том случае, если фирма ничего не производит. Они возместятся или окупятся только после производства и реализации определенной партии продукции. Причем, если общая сумма постоянных издержек по мере изменения объема производства практически не меняется, то их размеры в расчете на единицу продукции уменьшаются при увеличении масштабов производства и возрастают при его уменьшении. Окупаемость постоянных затрат можно рассчитать следующим образом:

$$O_{\text{пост.з}} = Z_{\text{пост.общ}} / П_{\text{пер}}$$

где $O_{\text{пост.з}}$ — окупаемость постоянных затрат, натуральные единицы измерения; $Z_{\text{пост.общ}}$ — сумма постоянных затрат по предприятию (или по выпуску определенного вида изделий), р.

Окупаемость постоянных затрат показывает, какой объем продукции в натуральном выражении нужно произвести и продать, чтобы возместить (окупить) постоянные затраты. При этом прибыль и убытки будут равны нулю.

Для того чтобы определить, каким должен быть объем продаж, чтобы достигнуть заданной (или целевой) прибыли, нужно сделать расчет по следующей формуле:

$$V_{\text{пр}} = (Z_{\text{пост.общ}} + П_{\text{цел.общ}}) / П_{\text{пер}}$$

где $P_{\text{цел.общ}}$ — сумма целевой прибыли, р.; $V_{\text{пр}}$ — объем продаж, количество.

Преимущество метода сокращенных затрат — простота калькулирования, поскольку с высокой степенью точности определяются только переменные затраты. Его применение дает возможность более четко организовать их планирование, учет и контроль и таким образом управлять затратами, проводить эффективную ценовую политику, выявлять наиболее выгодные (высокорентабельные) для фирмы виды продукции по разнице между рыночной ценой и переменными затратами. Условно-постоянные расходы на единицу продукции практически не меняются при замене одного изделия другим. Использование метода сокращенных затрат позволяет наиболее эффективно управлять ими, находить оптимальный вариант загрузки производственных мощностей, оптимальный план производства продукции с точки зрения получения максимальной прибыли. Этот метод наиболее рационален в деятельности средних и малых фирм.

Как показывает опыт стран с переходной экономикой, с наступлением первых признаков финансовой стабилизации при низкой платежеспособности потребителей становится актуальным обоснование различных вариантов снижения цен с применением деления затрат на переменные и постоянные. Как такие ценовые решения повлияют на изменение массы прибыли и объем продаж? Всегда ли, как принято считать, снижение цен принесет дополнительную прибыль?

Чтобы ответить на эти вопросы, выведем зависимость между снижением цен, изменением объемов продаж и массы прибыли:

$$\Pi = \Pi_0 V_0 - Z_{\text{пер.ед}} V_0 - Z_{\text{пост.общ}}$$

где Π — прибыль от реализации партии товара, р.; Π_0 — первоначальная цена, р.; V_0 — исходный объем продаж, натуральные единицы измерения.

Выразим теперь ту же прибыль при уменьшении цены и изменении объема продаж:

$$\Pi = (\Pi_0 - \Delta\Pi) V_0 T - Z_{\text{пер.ед}} V_0 T - Z_{\text{пост.общ}}$$

где $\Delta\Pi$ — снижение цены, р.; T — темп роста объема продаж.

Приравняв уравнения, получим зависимости изменения цены и темпов роста продаж, позволяющие обеспечить сохранение имеющейся прибыли:

$$T = (\Pi_0 - Z_{\text{пер.ед}}) / (\Pi_0 - \Delta\Pi - Z_{\text{пер.ед}}); \quad (1)$$

$$\Delta\Pi = (\Pi_0 - Z_{\text{пер.ед}}) - [(\Pi_0 - Z_{\text{пер.ед}}) / T]. \quad (2)$$

Таким образом, не всякое снижение цены приносит увеличение прибыли за счет увеличения объема продаж, как это принято считать. Для того чтобы при изменении цены сохранить имеющуюся прибыль, нужно соответственно увеличить объем продаж темпами, которые будут зависеть от соотношения переменных и постоянных затрат (1). Причем чем больше доля переменных затрат в себестоимости, тем соответственно больший нужен прирост объема продаж для сохранения имеющейся прибыли при снижении цены. И наоборот, принимая решение об увеличении объема продаж, можно рассчитать, на сколько можно снизить цену, чтобы сохранить имеющийся размер прибыли (2). Аналогично можно сделать расчеты планируемого увеличения прибыли за счет снижения цены или увеличения объема продаж. Возможность практического использования различных вариантов принятия решений, связанных с получением различно-

го размера прибыли на основе выведенных формул, продемонстрируем на примере партии двигателей.

Различные варианты принятия управленческих решений на основе деления затрат на переменные и постоянные по партии двигателей моторного завода

Цена двигателя Д-243-91 Минского моторного завода (без косвенных налогов и отчислений) — 60 млн р., в том числе прибыль — 10 млн р., себестоимость — 50 млн р. В себестоимости двигателя переменные затраты составляют 40 млн р., совокупные постоянные затраты при производстве двигателей — 10 000 млн р., общая сумма получаемой прибыли — 10 000 млн р. (цифры округлены для упрощения расчетов), объем выпуска моторов — 1000 шт., мощности загружены на 50 %. Высокие цены создают проблемы со сбытом продукции.

Ситуация 1. Если увеличить объем выпуска моторов в 1,5 раза, что позволяют сделать производственные мощности, при каком снижении цены ($\Delta Ц$) можно сохранить существующие прибыли (Π):

$$\Delta Ц = (60 - 40) - (60 - 40) / 1,5 = 6,7 \text{ млн р.};$$

$$\Pi = (60 - 6,7) \cdot 1000 \cdot 1,5 - 40 \cdot 1000 \cdot 1,5 - 10\,000 = 10\,000 \text{ млн р.}$$

Таким образом, чтобы сохранить прежние прибыли при увеличении объема производства в 1,5 раза цену можно снизить на 6,7 млн р.

Ситуация 2. Проверить, удастся ли сохранить прежний размер прибыли, снизив цену на 6,7 млн р. и увеличив объем производства в меньшей пропорции, например, в 1,2 раза:

$$\Pi = (60 - 6,7) \cdot 1000 \cdot 1,2 - 40 \cdot 1000 \cdot 1,2 - 10\,000 = 5960 \text{ млн р.}$$

Следовательно, если объем производства увеличивается в меньшей степени, чем в предыдущем варианте, сохранить прежние прибыли не удастся.

Ситуация 3. Поскольку мощности используются лишь наполовину, рассчитаем, какую можно получить прибыль, если цену снизить на 6,7 млн р., а объем производства увеличить в 1,6 раза:

$$\Pi = (60 - 6,7) \cdot 1000 \cdot 1,6 - 40 \cdot 1000 \cdot 1,6 - 10\,000 = 11\,280 \text{ млн р.}$$

Как видим, прибыль увеличилась в расчете на одно изделие на 11,28 млн р.

Ситуация 4. Предположим, что цена снизится не на 6,7 млн р., а на 5 млн р., а объем производства возрастет в 1,5 раза. В этом случае прибыль составит:

$$\Pi = (60 - 5) \cdot 1000 \cdot 1,5 - 40 \cdot 1000 \cdot 1,5 - 10\,000 = 12\,500 \text{ млн р.}$$

Таким образом, меньшее снижение цены дает возможность получить более высокую прибыль.

Использование калькулирования по сокращенным затратам весьма эффективно во внешнеторговой деятельности, при экспорте продукции (в том числе по более низким ценам), в условиях неполной загрузки производственных мощностей, когда относительно увеличиваются постоянные расходы. В процессе управления фирмой становится возмож-

ным наиболее эффективно решать такие задачи, как целесообразность дополнительного выпуска продукции или выполнения дополнительного заказа по сниженной цене, производить ли своими силами или закупать на стороне комплектующие изделия или полуфабрикаты, определять оптимальные размеры партии или серии деталей, продуктов, рассчитывать и выбирать различные комбинации цены на товар и объемов его реализации и др.

На калькулировании по сокращенным затратам основана концепция так называемых дополнительных затрат, которая распространена в аналитической практике стран с развитой рыночной экономикой в области принятия управленческих решений. Суть концепции заключается в том, что при принятии решений о дополнительных заказах или выпуске дополнительной продукции выручку от ее реализации сравнивают не с полной себестоимостью, а с суммой соответствующей ей переменных затрат. При этом учитывается, что условно-постоянные расходы уже возмещаются через цены изделий основной производственной программы. Эти вопросы особенно актуальны для отечественных предприятий, у которых производственные мощности загружены в настоящее время в среднем на 30-50 %.

Метод сокращенных затрат может использоваться как самостоятельно, так и в качестве дополнения к калькулированию по полным затратам. Он позволяет интегрировать традиционное планирование, современные маркетинг и контролинг в единую систему эффективного управления фирмой. Это становится возможным в современных условиях в связи с введением упрощенной системы налогообложения и бухгалтерского учета для малых предприятий и проведением работ по приближению бухгалтерского учета к международным стандартам.