

## ЗАГАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПЛАНУВАННЯ. ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ

УДК 338

О. А. ОРЛОВ

Хмельницький національний університет

## АНАТОМИЯ ЗАТРАТ И ЦЕН НА НОВУЮ ПРОДУКЦИЮ

*В статье предлагается антизатратный подход к формированию цен на новую продукцию, а также рассматривается системная связь между составными частями затрат и цен, позволяющими прогнозировать изменения показателей при разных уровнях активности предприятий.*

*The anti-expenditure approach to price forming on new products is offered in the article, also system connection between component parts of expenses and prices is examined, that allows to forecast the changes of indexes at the different levels of enterprises' activity.*

«Прежде всего цена изделия должна быть выше полных издержек на его производство и продажу» Дж. Дейли [1, с. 21]. «Если при установлении цены исходят из полных затрат, как это часто имеет место на практике, – цена определяется постоянными затратами, а это логически неверно» Р. Долан, Г. Сайман [2, с. 46]. Данные цитаты которые отражают совершенно противоположные точки зрения на процесс учета затрат при формировании цены на новую продукцию. Причем сторонников первой точки зрения можно разделить на две группы: одни считают, что затратный подход на практике вынуждены применять, поскольку существуют трудности с использованием экономической теории на практике. «На практике, – отмечает К. Друри, – экономическую теорию использовать очень трудно» [3, с. 369]. Дело в том, что базовая модель экономической теории исходит только из влияния цены на величину спроса. На практике же, кроме цены, на спрос влияет еще множество факторов: качество товара и его упаковка, реклама, система налогов, политическая нестабильность, обменный курс валют, экономические кризисы, ставка банковского кредита и многие другие детерминаты. Таким образом остается, по мнению К. Друри, единственный выход – обратиться к ценообразованию типа затраты плюс. В то же время сам К. Друри подчеркивает условность такого подхода и считает, что формула ценообразования «затраты-плюс» может стать причиной ошибочных решений.

На такой же позиции стоит и Алан Апчёрч, и приводит пример расчета цены по формуле «затраты-плюс», где к прямым затратам присоединяются производственные накладные затраты (распределяемые пропорционально прямым затратам) и к полученной производственной себестоимости производят наценку в 25%. «Однако применение подобного затратно-ориентированного подхода в чистом виде, – отмечает А. Апчёрч, – влечет за собой некоторые проблемы и опасности» [4, с. 337].

Проблема заключается, по мнению А. Апчёрча в том, что эта наценка должна не только обеспечивать приемлемый уровень рентабельности, но и покрывать непроизводственные расходы. Однако неясно, будет ли достаточно этой 25% надбавки, чтобы покрыть непроизводственные расходы и какая часть из этих 25-процентной пойдет на покрытие непроизводственных расходов.

«Потому, – заключает А. Апчёрч, – более предпочтительным может оказаться применение полной себестоимости продукции» [4, с. 337].

Основной недостаток такого подхода, на наш взгляд, заключается вовсе не в опасении: хватит ли эти 25% на покрытие непроизводственных затрат и какая часть из этой надбавки пойдет на покрытие этих затрат, а какая – на суммирование прибыли и рентабельности продукта.

Основной недостаток этого расхода заключается в отсутствии какой-либо объективности при выборе размера надбавки (почему 25%, а не 50% или даже 150%?). Без определения каких-либо критериев обоснованного выбора размеров этих надбавок расчет по этой формуле теряет смысл.

Преодолеть недостаток затратного ценообразования, по мнению А. Апчёрча, может помочь *целевое калькулирование себестоимости* [4, с. 347].

Методика очень простая. Фирма, исходя из стремления завладеть частью рынка, устанавливает конкретную цену на изделие. Далее из цены реализации вычитают желаемую прибыль (25% от себестоимости) и получают целевую себестоимость продукции. А поскольку целевая себестоимость может оказаться ниже ранее рассчитанной себестоимости, то с помощью функционального анализа доводят эту себестоимость до целевой. (4, с. 347 – 348).

Подобный подход, на наш взгляд, вряд ли позволит преодолеть недостатки затратного ценообразования. Дело в том, что функционально-стоимостный анализ используется с целью снизить прямые затраты на изготовление товара (обеспечить эту же функциональность с меньшими затратами), а накладные затраты остаются прежними. Во всяком случае этот метод нецелесообразно использовать при расчете первоначальной цены (нижнего ее предела).

Ко второй группе сторонников «затратного подхода» к ценообразованию следует отнести И. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара и Дж. Дейли. Первые три автора считают, что преимуществом ценообразования на основе полной себестоимости является то, что этот метод обеспечивает полное

возмещение всех затрат на производство, стабильность цен и простоту расчетов [5, с. 522].

Дж. Дейли отмечает, что традиционные методы распределения накладных затрат серьезно искажают реальную себестоимость по видам продукции и считает, что, появившийся в конце 80-х лет прошлого столетия, метод распределения затрат по видам деятельности (метод ABC) позволит получить достоверную информацию о полной себестоимости по видам продукции [1, с. 284]. Метод ABC очень сложный и дорогостоящий, не обеспечивает распределение всех накладных затрат, не лишен субъективности при выборе носителей затрат (подробнее см. [6, с. 7 – 17]), но в рассматриваемой нами ситуации важен концептуальный подход к ценообразованию на основе этого метода, названного моделью АВР. В модели ценообразования на основе метода ABC (модель АВР) сначала рассчитывается полная себестоимость единицы продукции в зависимости от **объемов продаж**, а уже потом на этой базе устанавливается цена. В данной ситуации, на наш взгляд, даже не важно достоверна ли информация о полной себестоимости по видам продукции. Важно, что цена устанавливается по себестоимости продукции, рассчитанной в зависимости от объемов продаж. Допустим, что одно и то же изделие изготавливается на двух разных предприятиях. Прямые затраты на изготовление продукта одинаковы на обоих предприятиях, но объемы производства по отношению к производственным возможностям на первом предприятии существенно меньше чем на втором. Более того, по этой причине первое предприятие вообще убыточно. Естественно, что себестоимость этого изделия (при любом методе распределения накладных затрат) на первом предприятии будет выше, чем на втором, и принимать такую себестоимость изделия за базу для установления цен явно нецелесообразно.

Расхождение между сторонниками активного и ценообразования на основе полной себестоимости четко прослеживается по двум позициям: роли объема продаж и роли затрат в ценообразовании.

Сторонники активного ценообразования: Т.Негл, Р.Холден, Р.Долан, Т.Саймон, – считают ошибкой разработчиков цен по затратному принципу то, что они сначала определяют объемы продаж, а потом уже на основе себестоимости, рассчитанной с учетом этих объемов продаж, «... попытаются навязать цены, основанные на затратах, которые могут быть выше или ниже того, что готовы заплатить покупатели» [7, с. 39 – 40].

В отличие от них сторонники активного ценообразования действуют абсолютно в противоположном порядке. «Они сначала оценивают, сколько готовы заплатить потребители, а только потом выбирают объемы производства и рынки для обслуживания» [2, с. 39 – 40].

Следует особо отметить, что когда речь идет о ценообразовании на новые продукты сторонники активного ценообразования не доверяют этот процесс рынку. «Это люди, – утверждают Р. Долан и Р. Саймон, – не позволяют устанавливать цену «рынку» или «конкурентам». Их точка зрения такова: с учетом потребностей покупателя предлагаемые компанией конкурентоспособные товары и цены создают ценность применительно к продукту. Эти люди координируют «создание ценности» с помощью ценообразования, деятельности по «извлечению ценности» и понимания системной связи между факторами прибыли» [2, с. 14].

Практически речь идет о том, что фирма, создавая новый продукт с высокими технико-экономическими показателями, позволяющими снизить затраты у потребителя, предлагает цену, с помощью которой часть эффекта у потребителя «извлекается» для изготовителя нового продукта.

Что же касается роли затрат, то сторонники активного (ценностного) ценообразования при принятии ценовых решений используют только переменные (прямые) затраты, однако это не означает, что они отрицают возможность учета в цене всех затрат. «Что отличает, – пишут Т.Негл и Рид.К.Холден, – ценностное (стоимостное или рыночное) ценообразование от затратного ценообразования – это вопрос о том, **когда** их целесообразно брать в расчет» [7, с. 97].

Возникает вопрос, когда же в этой ситуации следует брать в расчет затратное ценообразование? Очевидно, именно на этот вопрос попытаются ответить Р.Долан и Г.Саймон в своей работе «Эффективное ценообразование». «Хотя затраты сами по себе недостаточны для установления оптимальных цен, или могут быть полезны при определении нижних пределов цен, ниже которых продавать товар не следует» [2, с. 47]. Однако, как определить ту цену, ниже которой товар продавать не следует, авторы в своей работе не раскрывают. Между тем, не определив нижний предел, нельзя обоснованно распределить «ценность продукта» между изготовителем и потребителем продукта, что лежит в основе концепции активного ценообразования.

В 70-х годах прошлого столетия в теорию и практику ценообразования на новую продукцию отечественными учеными был введен показатель – нижний предел цены. Нижний предел цены – это такой ее уровень, при котором изготовителю новой продукции выгодно производить ее по сравнению с заменяемой. Однако сам метод расчета нижнего предела цены, исходя из себестоимости нового продукта, и рентабельность базового явно не пригодны для этих целей. Это чисто затратный подход. Известно, что величина полной себестоимости нового продукта (если ее удастся еще рассчитать) и тем более рентабельность базовой могут быть существенно искажены при традиционных методах распределения накладных затрат. Но это не основная причина, по которой полную себестоимость не следует брать в расчет нижнего предела цены. Основных причин две: полная себестоимость не может быть принята за основу

расчета нижнего предела цены, даже если она «правильно» рассчитана, так как на ее величину сильное влияние оказывает степень загрузки мощностей и вторая – нижний предел следует определять на ранних стадиях проектирования новой продукции, когда более или менее точно можно спрогнозировать только прямые затраты.

Таким образом при любом методе распределения накладных затрат их величина, приходящаяся на виды продукции, существенно зависит от степени активности предприятия. Именно по этой причине даже при расчете первоначальной цены, которая еще будет подвергаться корректировке в зависимости от потребительского спроса, нельзя учитывать постоянные затраты. Получается замкнутый круг: с одной стороны нельзя учитывать постоянные затраты при обосновании цены, а с другой – нельзя их не учитывать.

Из всего изложенного можно сделать следующий вывод: постоянные затраты являются составной частью себестоимости по видам продукции, но они не должны влиять на процесс формирования цен на них. Остается единственный выход формировать величину нижнего предела цены путем установления надбавки к переменным затратам (причем в их состав следует включать все затраты, которые тем или иным образом можно идентифицировать с конкретной продукцией).

Весь вопрос состоит в том, какую величину необходимо добавить к переменным затратам, чтобы обеспечить цену, «ниже которой продавать товар не следует». Причем при установлении этой надбавки следует избегать субъективного подхода.

С этих позиций необходимо серьезно переосмыслить требование «равновыгодности» при установлении цены, ниже которой продавать товар не следует. Эта проблема может быть решена только с позиции маржинального подхода. Равновыгодной следует считать продукцию, которая на сопоставимый объем производства обеспечивает по сравнению с заменяемой продукцией одинаковую массу маржинальной прибыли, а следовательно и прибыли. Это требование выдерживается при расчете первоначальной цены (нижнего ее предела) по формуле:

$$C_n = \frac{P}{1 - K_{mn}}, \quad (1)$$

где  $P$  – переменные затраты на единицу новой продукции, грн;

$K_{mn}$  – коэффициент маржинальной прибыли (отношение маржинальной прибыли к цене) по заменяемой продукции.

Отсюда абсолютная величина надбавки равна

$$ПМ = \frac{P}{1 - K_{mn}} - P \quad (2)$$

или

$$ПМ = C_n - P. \quad (3)$$

А надбавка в процентах к переменным затратам

$$H_o \% = \left( \frac{P}{1 - K_m} - P \right) \div P \times 100 \quad (4)$$

или

$$H_o \% = \frac{ПМ}{P} \times 100. \quad (5)$$

То обстоятельство, что в расчет нижнего предела цены заложен коэффициент маржинальной прибыли по заменяемой продукции именно и обеспечивает потенциальную рентабельность новой продукции на уровне базовой. Потенциальная рентабельность, в отличие от полной рентабельности, не искажена неверным распределением накладных затрат, и в итоге обеспечивается требование «равновыгодности».

Коэффициент маржинальной прибыли тесно связан с показателем «переменные затраты на гривну продукции» ( $Z_{n/грн}$ ). Сумма этих двух показателей равна единице

$$K_{mn} + Z_{n/грн} = 1,0. \quad (6)$$

Показатель  $Z_{n/грн}$  в отличие от ранее широко применяемого показателя «затраты на гривну товарной продукции» не искажается различными методами распределения накладных затрат и не зависит от принятых при его расчете объемов производства.

Очевидно, что не всегда новая продукция предназначена для замены ранее выпускаемой. В этой ситуации показатели « $K_{mn}$ » и « $Z_{n/грн}$ » следует рассчитывать в целом по предприятию и в этом случае будет обеспечен выпуск продукции на уровне потенциальной рентабельности в целом по предприятию. Вполне возможно, что предприятие решит принять в расчет нижнего предела цены коэффициент маржинальной прибыли наиболее высокий из ряда выпускаемой продукции. Это не столь существенно. Важно, что при расчете цены мы не учитываем уровень постоянных затрат, сложившихся на предприятии, ведь **величина маржинальной прибыли** (как разница между ценой и переменными затратами) **не зависит от величины постоянных затрат и от степени активности предприятия (величины объема производства)**. Таким

образом при расчете нижнего предела цены полностью достигается **антизатратный подход к ее формированию.**

И здесь вполне закономерен вопрос, **а каковы же пределы этих надбавок к переменным затратам и от чего они зависят.** В. Герасименко предлагает использовать «нормативы рентабельности к переменным (прямым) затратам [8, с. 265]. Однако таких нормативов не существует и автор не указывает, как подойти к их формированию.

Чтобы ответить на этот вопрос, проанализируем таблицу, где отражена зависимость величины надбавок в абсолютном выражении (маржинальной прибыли), и в относительном – в процентах к переменным затратам при различных значениях « $K_{мп}$ » и « $Z_{п/грн}$ » при величине переменных затрат, равных 200 грн.

Таблица 1

**Анализ зависимостей надбавок к переменным затратам от величины « $K_{мп}$ » при величине « $P$ »=200 грн**

Показатели	Варианты « $K_{мп}$ » и « $Z_{п/грн}$ »																	
	$K_{мп}$	0,10	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90
$Z_{п/грн}$	0,90	0,85	0,80	0,75	0,70	0,65	0,60	0,55	0,50	0,45	0,40	0,35	0,30	0,25	0,20	0,15	0,10	
ПМ (грн)	22,22	35,3	50,0	66,67	85,7	107,69	133,33	163,6	200,0	244,4	300,0	371,4	416,2	600,0	860,0	1333,3	1800,0	
$H_d\%$	11,1	17,6	25,0	33,33	42,85	53,84	66,67	81,8	100,0	122,2	150,0	185,7	233,3	300,0	400,0	566,0	900,0	

Из табл. 1 четко прослеживается зависимость, что с увеличением « $K_{мп}$ » (или уменьшением « $Z_{п/грн}$ ») растет как абсолютная величина надбавки (маржинальной прибыли), так и ее относительная величина в процентах к переменным затратам. Причем рост очень существенный – от 11,1% до 90%.

На практике по машиностроительным предприятиям значение  $K_{мп} > 0,6$  встречается крайне редко, а вот значения, близкие к 0,1-0,15, – довольно часто. Таким образом при  $K_{мп} = 0,20$  для обеспечения равновыгодности (при расчете первоначальной цены) достаточно 25% надбавки, а при  $K_{мп} = 0,6$  эта надбавка должна быть равна 150% к переменным затратам.

Отметим также одну очень важную особенность. Для одного и того же значения « $K_{мп}$ » величина нижнего предела цены и маржинальной прибыли зависит от величины «переменных затрат» по конкретному изделию, но **величина «надбавки в процентах к переменным затратам» при одинаковых значениях « $K_{мп}$ » будет одинаковой для всех значений переменных затрат по новой продукции.** Покажем это на примерах:

$$\text{При } P = 200 \text{ грн } K_{мп} = 0,2; C_A = \frac{200}{1-0,2} = 250 \text{ грн}; ПМ = 50 \text{ грн}; H_o\% = 25\% .$$

$$\text{При } P = 300 \text{ грн } K_{мп} = 0,2; C_H = \frac{300}{1-0,2} = 375 \text{ грн}; ПМ = 75 \text{ грн}; H_o\% = 25\% .$$

Итак, на наш взгляд, мы дали ответ на вопрос – какой должна быть надбавка к переменным затратам? Она не может быть фиксированной и величина ее зависит от « $K_{мп}$ », принятого в расчет первоначальной цены (нижнего ее предела).

Большая разница в надбавках в процентах к переменным затратам не должна смущать. В любом случае эта цена обеспечивает «равновыгодность», которая определяется тем, что по базовой и новой продукции в основе цены лежит один и тот же коэффициент потенциальной рентабельности ( $K_{мп}$ ).

После установления нижнего предела цены предприятие может установить продажную цену выше этого предела в зависимости от множества факторов (ситуации на рынке, степени эффективности новой продукции для потребителя, принятой политики ценообразования и т.п.). В данной статье мы эти вопросы не рассматриваем.

Итак, для установления первоначальной цены мы обошлись без применения в этих расчетах величин постоянных затрат, приходящихся на конкретный вид продукции, но чтобы определить полную себестоимость и рентабельность новой продукции, необходимо распределить между видами продукции постоянные затраты и в этих расчетах конечно же следует учитывать реальную загрузку мощностей предприятия в рассматриваемый момент. Традиционные методы распределения постоянных затрат (пропорционально прямой оплате труда, прямым материальным затратам, станко-часам и т.п.) искажают реальную себестоимость по видам продукции поскольку для большей части постоянных затрат нет причинно-следственной связи с этими базами распределения затрат. В целом ряде работ [6; 9; 10; 11] нами предложен и обоснован метод распределения постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли.

Ключевым показателем этого метода является «коэффициент безубыточности» ( $K_6$ ), который

рассчитывается как отношение постоянных затрат (ПЗ) к маржинальной прибыли в целом по предприятию (М)

$$K_6 = ПЗ / М . \quad (7)$$

С этим показателем тесно связан показатель «запас надежности», который можно рассчитать по формуле:

$$З_n = 1 - \frac{ПЗ}{М} , \quad (8)$$

$$З_n = 1 - K_6 . \quad (9)$$

С помощью этих показателей можно рассчитать величины постоянных затрат и прибыль по видам продукции, безубыточный оборот, точки безубыточности по видам продукции и даже силу влияния операционного рычага [6; 9; 10; 11].

Однако, прежде чем продолжить анализ зависимости указанных показателей от величины «коэффициента безубыточности» следует сначала определить есть ли зависимость между показателями «коэффициент безубыточности» и «коэффициент маржинальной прибыли» в целом по предприятию.

Известно, что коэффициент маржинальной прибыли по изделию не зависит от объема производства, изменения его структуры и величины постоянных затрат. Этот же коэффициент в целом по предприятию не зависит от величины постоянных затрат, но во многом определяется изменением структуры объема производства, т.е. его величина может вырасти, если увеличится удельный вес изделий с высоким коэффициентом маржинальной прибыли. В отличие от этих показателей на «коэффициенте безубыточности» отражаются буквально все изменения, которые только могут происходить на предприятии. Это и изменения объема производства, его структуры и величины постоянных затрат и т.д. Собственно сам «коэффициент маржинальной прибыли по предприятию» весьма существенно влияет на величину «коэффициента безубыточности». При анализе этой зависимости необходимо соблюсти условия сопоставимости, в данном случае таким условием является одинаковый объем производства и величина постоянных затрат в сравниваемых вариантах.

Таблица 2

**Анализ влияния «коэффициента маржинальной прибыли» на «коэффициент безубыточности»**

№ п/п	Показатели	Варианты		Разница в величинах (разы)
		I	II	
1	Объем производства	6000	6000	-
2	Переменные затраты	4200	2400	1,75
3	Маржинальная прибыль	1800	3600	2,0
4	Коэффициент маржинальной прибыли	0,3	0,6	2,0
5	Коэффициент безубыточности	0,75	0,375	2,0
6	Прибыль	450	2250	5,0
7	Безубыточный оборот	4500	2250	2,0

Из табл. 2 четко видно, что при удвоении « $K_{мп}$ » по предприятию в два раза увеличивается маржинальная прибыль и в два раза уменьшается « $K_6$ » и «безубыточный оборот», при этом величина прибыли возрастает в большей степени. Такие же зависимости наблюдаются, если сравнивать варианты убыточного предприятия. В реальной практике естественно возможно сравнение вариантов, отличающихся и по объему производства и по величине постоянных затрат, но в целом направленность такой зависимости и в этой ситуации сохранится.

Если продолжить «анатомию затрат» вглубь, то можно установить, что наличие такой взаимосвязи позволяет определить как в зависимости от значения « $K_6$ » при определенных значениях « $K_{мп}$ » будут вести себя в расчете на единицу изделия постоянные затраты, прибыль и полная себестоимость продукции.

С этой целью проведем этот анализ для двух вариантов. Первый вариант:  $K_{мп}=0,2$ ;  $P=200$  грн и следовательно  $Ц_n=200/(1-0,2)=250$  грн;  $ПМ=50$  грн. Второй вариант:  $K_{мп}=0,6$ ;  $P=200$  грн и следовательно  $Ц_n=200/(1-0,6)=500$  грн и  $ПМ=300$  грн.

Расчет проводится по формулам: постоянные затраты:  $ПЗ_i = ПМ_i \cdot K_6$ ; прибыль  $П_i = ПМ_i \cdot З_n$ ; полная себестоимость изделия  $C_i = ПЗ_i + P_i$ .

Последняя строка показывает, какова была бы цена на изделие, если бы она определялась из расчета 10% рентабельности к полной себестоимости изделия.

Анализ табл. 3 и 4 позволяет сделать следующие выводы.

**Первый вывод.** Наблюдается прямо пропорциональная зависимость между значениями « $K_6$ » и величиной постоянных затрат, приходящихся на изделие, т.е. с увеличением « $K_6$ » точно в той же пропорции увеличиваются постоянные затраты на изделие, а при уменьшении « $K_6$ » величина постоянных затрат пропорционально уменьшается.

Таблиця 3

Анализ зависимостей основных показателей от изменения величины « $K_6$ » (первый вариант)

№ п/п	Показатели	Значение « $K_6$ »							
		1,2	1,1	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5
1	$K_6$	1,2	1,1	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5
2	$Z_n$	-0,2	-0,1	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5
3	$PZ_i$	60	55	50	45	40	35	30	25
4	$P_i$	-10	-5	0	5	10	15	20	25
5	$C_i$	260	255	250	245	240	235	230	225
6	$C_n$	250	250	250	250	250	250	250	250
7	$C_i=C_i \times 1,1$	280	280,5	275,0	269,5	264,0	258,5	252,0	247,5

Таблиця 4

Анализ зависимостей основных показателей от изменения величины « $K_6$ » (второй вариант)

№ п/п	Показатели	Значение « $K_6$ »							
		1,2	1,1	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5
1	$K_6$	1,2	1,1	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5
2	$Z_n$	-0,2	-0,1	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5
3	$PZ_i$	360	330	300	270	240	210	180	150
4	$P_i$	-60	-30	0	30	60	90	120	150
5	$C_i$	560	530	500	470	440	410	380	350
6	$C_n$	500	500	500	500	500	500	500	500
7	$C_i=C_i \times 1,1$	616	530	550	517	484	451	418	385

**Второй вывод.** В обоих вариантах от ситуации «безубыточного оборота» ( $K_6=1,0$ ) вправо и влево показатели постоянных затрат, прибыли и себестоимости на единицу продукции увеличиваются и уменьшаются на одну и ту же абсолютную величину. В первом варианте – на 5 грн, во втором – на 30 грн. Разница при одних и тех же значениях переменных затрат ( $P$ ) зависит от значения коэффициентов маржинальной прибыли принятых в расчет. Это означает, что чем выше « $K_{мп}$ » заменяемого изделия, тем больший прирост прибыли, (и уменьшение величины постоянных затрат) дает каждый шаг по уменьшению «коэффициента безубыточности».

**Третий вывод.** Анализ показателей себестоимости и цены изделия (в расчет была принята минимальная рентабельность в 10%), подтверждает поддерживаемую нами точку зрения, что нельзя формировать цену на базе полной себестоимости продукта, рассчитанной с учетом объема производства. Так в первом варианте при « $K_6$ »=1,2 и  $C=260$  грн цена с учетом 10% рентабельности будет равна 280 грн, т.е. будет существенно завышена (по сравнению с  $C_n=250$  грн), а во втором варианте при  $K_6=0,6$  и  $C=0,380$  грн цена в 418 грн будет существенно занижена ( $C_n=500$  грн), т.е. для убыточного предприятия цена будет завышена, а для прибыльного – занижена.

**Четвертый вывод** тесно связан и вытекает из предыдущего. Из сравнения таблиц видно, что при  $K_{мп}=0,2$  (первый вариант), цена, определенная с минимальной рентабельностью и близкая к  $C_n$ , достигается только при « $K_6$ »=0,6-0,5, а во втором варианте (при  $K_{мп}=0,6$ ) тот же результат уже достигается при « $K_6$ »=0,9-0,8.

Отсюда следует, что использовании в качестве деноминатора т.н. «нормальной мощности» при распределении постоянных затрат не учитывается тот факт, что на одном и том же предприятии могут быть изделия с существенно отличающимися коэффициентами маржинальной прибыли. Вообще для предприятий с низким « $K_{мп}$ » в целом по предприятию, требования к увеличению объема производства (что отражается на значении « $K_6$ ») для достижения прибыльной работы должны быть более жесткими, нежели для предприятий с более высоким « $K_{мп}$ ». Это требование вытекает из анализа зависимостей между « $K_6$ » и « $K_{мп}$ » (табл. 1).

Анализ «анатомии затрат и цен на новую продукцию» проведенный в этой статье позволяет определить взаимосвязи между составными частями этих показателей и сделать следующие выводы.

Первоначальную цену на новую продукцию (нижний предел цены) следует рассчитывать без участия в этом расчете постоянных затрат. Постоянные затраты являются составной частью себестоимости по видам продукции, но они не должны влиять на процесс формирования цены на продукцию.

Антизатратный подход при формировании первоначальной цены достигается путем деления переменных затрат по новой продукции на разность единицы и коэффициента маржинальной прибыли по заменяемой продукции, то есть практически путем деления этих переменных затрат на показатель «переменные затраты на гривну продукции», т.е. на показатель, который не зависит от степени активности предприятия и методов распределения постоянных затрат. В этой ситуации в качестве надбавки к переменным затратам выступает маржинальная прибыль по новой продукции.

Надбавка к переменным затратам не может определяться как какой-то норматив, установленный к

этим затратам, поскольку это будет субъективный подход не имеющий под собой экономического обоснования. Анализ показал, что величина надбавки в зависимости от коэффициента маржинальной прибыли, принятой в расчет, может колебаться от 11,1% до 90%. На практике максимальная величина надбавки обычно может быть в пределах от 150 до 300%.

Для одного и того же значения коэффициента маржинальной прибыли величина нижнего предела цены и маржинальная прибыль зависят от величины переменных затрат по конкретному изделию, но величина надбавки в процентах к переменным затратам в этом случае будет одинакова для всех значений переменных затрат по новой продукции.

В целом по предприятию наблюдается пропорциональная зависимость между коэффициентом маржинальной прибыли и коэффициентом безубыточности. Эта зависимость в определенной степени предполагает целый ряд зависимостей по конкретным видам продукции:

а) с увеличением (уменьшением) коэффициента безубыточности в той же пропорции увеличиваются (уменьшаются) постоянные затраты по видам продукции;

б) чем выше коэффициент маржинальной прибыли заменяемого изделия тем больше прирост прибыли (и уменьшение постоянных затрат) дает каждый шаг по уменьшению коэффициента безубыточности.

Анализ показателей себестоимости и цены при учете минимальной рентабельности (10%) подтверждает точку зрения о неприемлемости формирования цены на основе полной себестоимости продукции. Цена в этой ситуации (в зависимости от степени активности предприятий), может оказаться или заниженной, или завышенной. Эти же расчеты свидетельствуют о неприемлемости использования в качестве деноминатора при распределении постоянных затрат так называемой «нормальной мощности», так как величина себестоимости по отдельным видам продукции в зависимости от потенциальной рентабельности изделий (коэффициента маржинальной прибыли) может очень сильно отличаться.

### Литература

1. Дейли Джон. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества / Дейли Джон ; [пер. с англ]. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2004. – 304 с.
2. Долан Р.Дж. Эффективное ценообразование / Р.Дж. Долан, Т. Саймон. – М. : Изд-во «Экзамен», 2005. – 416 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / Друри К. ; [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Апчерч А. ; [пер. с англ. ; под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
5. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. ; [пер. с англ.]. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
6. Орлов О. Метод ABC. Мифы и реальность / О. Орлов // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2008. – № 4. Т. 1. – С. 7 – 17.
7. Нэгл Т.Т. Стратегия и тактика ценообразования / Т.Т. Нэгл, Р.К. Холден. – СПб. : Питер, 2001. – 544 с.
8. Герасименко В.В. Ценовая политика фирмы / Герасименко В.В. – М. : Эксмо, 2007. – 352 с.
9. Орлов О. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны... / О. Орлов // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 56 – 61.
10. Орлов О.А. О комплексной целенаправленной политике управления затратами и прибылью машиностроительных предприятий / О. Орлов // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2007. – № 3. Т.1. – С. 7 – 14.
11. Орлов О. Гибкое управление затратами и прибылью (маржинальный подход) / О. Орлов // Економіст. – 2009. – № 2. – С. 24 – 28.

Надійшла 10.05.2009