

УДК 338

О. А. ОРЛОВ

Хмельницький національний університет

СИСТЕМА “СТАНДАРТ-КОСТ” И МЕТОД ABC. РЕШАЮТ ЛИ ОНИ ПРОБЛЕМЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ?

На основе проведенного анализа доказывается, что использование этих методов имеет ограниченный характер применения, а с позиций ценообразования они ориентированы на “затратный” подход.

Ключевые слова: система “стандарт-кост”, метод ABC, цены на новую продукцию, гибкое управление затратами и прибылью.

О. О. ОРЛОВ

Хмельницький національний університет

СИСТЕМА “СТАНДАРТ-КОСТ” И МЕТОД ABC. ЧИ ВИРІШУЮТЬ ВОНИ ПРОБЛЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ?

На основі проведеного аналізу доводиться, що використання цих методів має обмежений характер використання, а з позицій ціноутворення вони орієнтовані на “витратний” підхід. Акцентується увага на тому, що використання саме маржинального прибутку при розподілі постійних витрат, формування прибутку, цін і крім того при вирішенні питань оцінки інноваційних проектів забезпечується реальна можливість впровадження гнучкого планування в умовах мінливої ринкової кон'юнктури.

Ключові слова: система “стандарт-кост”, метод ABC, ціни на нову продукцію, гнучке управління витратами і прибутком.

О. А. ORLOV

Khmelnitsky National University

SYSTEM “STANDART-COST” AND METHOD OF ABC. DO THEY WORK OUT OR THE PROBLEMS OF PRICING?

Abstract – On the basis of the conducted analysis proved, that the use of these methods has a limited character of application, and from positions of pricing they are oriented to “expense” approach. The attention that the use of the profit margin is the allocation of fixed costs, income formation, prices and also with respect to the assessment of innovative projects provided a real opportunity for flexible implementation planning in a changing market conditions.

Key words: system “standart-cost”, method of ABC, prices on new products, flexible management by expenses and income.

Вопросами распределения постоянных затрат, расчетами себестоимости и прибыли занимаются многие отечественные и зарубежные экономисты. Более обстоятельно эти проблемы рассматривают специалисты по управленческому учету: А. Апчерч, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер и Ш. Датар, Р. Каплан, С. Марк-Янг, Э. Аткинсон, Р. Банкер, В. Керимов, О. Волкова, А. Соколов, В. Савчук и др.

Систему “стандарт-кост” излагают в своих работах большинство указанных авторов, правда некоторые из них заменяют этот термин “калькуляцией себестоимости на основе нормативных издержек” [1, с. 638]. Метод ABC тоже излагается в статьях указанных авторов, хотя, на наш взгляд, эти методы являются антиподами и по разному в них решаются проблемы формирования себестоимости продукции и цен на нее.

Наиболее обстоятельно метод ABC изложен в книге Д. Дейли “Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества” [2].

Существующая на украинских промышленных предприятиях практика сильно отличается от рекомендаций этих ученых. Ни система “стандарт-кост”, ни метод ABC на них практически не используются. В то же время проведенный анализ методов и инструментов рекомендуемых западными учеными для условий рыночной экономики показал, что многие из них имеют весьма ограниченный характер применения, а их использование без учета этих ограничений приводит к получению искаженной информации и, соответственно, принятию ошибочных управленческих решений.

Начнем с системы “стандарт-кост”. Эту систему или ее модификации специалисты управленческого учета предлагают в качестве метода калькулирования. Дело в том, что система “стандарт-кост” – это, по сути, стремление заменить фактическую себестоимость продукции на целесообразную, то – есть, вроде на плановую, но не совсем. В основе системы стандарт-кост лежит предварительное (до начала производственного цикла) нормирование (весьма своеобразное) прямых и накладных затрат. Стремление спрогнозировать и заложить в планы нормы расхода прямых затрат (хорошо бы подкрепленные соответствующими оргтехмероприятиями), а по факту отслеживать и отклонение от этих норм, можно только приветствовать. Что же касается нормирования и установления *твердых ставок* по накладным затратам, то здесь есть большие сомнения.

Распределение накладных затрат по твердым ставкам, рекомендуемое специалистами по управленческому учету, нецелесообразно использовать в планировании и анализе затрат производства. Дело в

том, что “твердые ставки” устанавливаемые на весь планируемый период предполагают распределение накладных затрат независимо от изменения объема производства.

В этой ситуации накладные затраты ведут себя как переменные, то есть не изменяются на единицу продукции при изменении объемов производства.

Между тем, особенность поведения постоянных затрат в том и состоит, что они, оставаясь неизменными в целом по предприятию, при изменении объема производства по конкретным изделиям могут существенно изменяться. Поэтому применение твердых ставок для их распределения будет искажать реальную величину плановой (фактической) себестоимости изделий.

О том, что стабильные ставки распределения накладных затрат искажают сумму реально начисленных затрат, отмечает и А. Апчерч, сторонник “стабильных ставок”. “Если распределенные накладные затраты *превышают* фактические, – отмечает А. Апчерч, – имеет место *избыточное поглощение* накладных затрат. Если распределенные накладные затраты *меньше* фактических, имеет место *недопоглощение* накладных затрат. В обоих случаях накладные затраты, распределенные на калькуляционные единицы отличаются от реального поглощения, что требует корректировки данных на счетах” [3, с. 175].

Ключевой проблемой в системе “стандарт-кост” является контроль за отклонениями. “Главное в стандарт-косте, – отмечает В. Керимов, – контроль за наиболее точным сравнением отклонений от установленных стандартов затрат” [4, с. 208]. Но, продолжает В. Керимов: “При отсутствии такого контроля применение стандарт-коста будет иметь условный характер и не даст должного эффекта” [4, с. 208].

Следует отметить, что система стандарт-кост в зарубежной практике не регулируется нормативными актами, не имеется единой методики установления стандартов, норм и ставок распределения накладных расходов.

Мы далеки от мысли, что специалисты по управленческому учету не понимают, что стабильные ставки искажают реальную себестоимость по видам продукции при расчете плана на полугодие, квартал и месяц. Скорее всего, цель системы стандарт-кост показать стандартную себестоимость изделия в разрезе года, не зависимо от сезонных колебаний объема производства. Более того по мнению специалистов по управленческому учету при использовании “нормативного калькулирования” (система стандарт-кост) нет необходимости рассчитывать фактическую себестоимость продукции, “...так как нормативные издержки представляют собой *будущие* целевые расходы, – утверждает К. Друри, – то для принятия решения они предпочтительнее, чем фактические, но *прошлые* расходы” [1, с. 38]. И потому по мнению Д. Друри, если применяется система калькуляции на основе нормативных издержек (система стандарт-кост), то “существуют убедительные аргументы в пользу того, чтобы не заниматься вычислениями фактической себестоимости продукции, так как в этом случае можно сэкономить достаточно крупные суммы средств...” [1, с. 638].

Кроме того, результаты “нормативного калькулирования” предлагается использовать для формирования цен на продукцию. Однако здесь не все так просто. Дело в том, что, как правило, система стандарт-кост предусматривает распределение между видами продукции только производственных издержек, а для распределения непроизводственных используют произвольные условные методы распределения. Так К. Друри предлагает “непроизводственные издержки” распределять пропорционально “производственным издержкам” [1, с. 91]. А. Апчерч предлагает в качестве базы распределения накладных затрат и “производственные затраты” и “выручку от продаж” [3, с. 187]. Признавая произвольный характер распределения “непроизводственных издержек” К. Друри отмечает, что некоторые организации вообще не распределяют непроизводственные накладные затраты, а вместо этого добавляют определенный процент к себестоимости (или к переменным затратам), чтобы полученная цена обеспечивала устанавливаемую ими для себя рентабельность с учетом непроизводственных накладных расходов [1, с. 91]. То есть это фактически система ценообразования типа “затраты плюс”. К. Друри приводит пример такого расчета, когда к “прямым переменным издержкам” – 200 ф. ст., прибавляет наценку 150 % и получает цену реализации – 500 ф. ст. [1, с. 381]. Аналогичный пример приводит и А. Апчерч, где к полной производственной себестоимости приплюсовывает наценку 25 %, но тут же оговаривает, “...предполагается, что надбавки в 25 % будет достаточно, но неясно, какая часть из этих 25 % идет на покрытие непроизводственных расходов. Поэтому более предпочтительным может оказаться применение полной себестоимости” [3, с. 337]. Основой для расчета цены, по мнению А. Апчерча, могут служить “переменные затраты на единицу продукции”, но при этом “...возникает опасность, что какие-то постоянные расходы не будут учтены, что приведет к убыткам” [3, с. 338].

Основной недостаток такого подхода заключается в отсутствии каких-либо объективных критериев обоснованных размеров таких надбавок (почему 25 %, а не 50 % или даже 150 %). Без определения научно обоснованных критериев установления размеров таких надбавок расчет таким методом теряет экономический смысл. Такой рутинный подход к ценообразованию в условиях все более усложняющейся рыночной конъюнктуры является серьезной угрозой для благополучия предприятия.

В 2009 г. нами было проведено исследование, целью которого было определить – каковы же пределы надбавок и от чего они зависят? Для этого была проанализирована зависимость надбавок в абсолютном выражении (маржинальной прибыли) и в относительном – в процентах к переменным затратам при различных значениях “коэффициента маржинальной прибыли $K_{мл}$ ”. При фиксированной величине переменных затрат оказалось, что с увеличением $K_{мл}$ растет как абсолютная величина надбавок (маржинальная

прибыль), так и ее относительная величина в процентах к переменным затратам. При $K_{mn} = 0,1$ надбавка равна 11,1 %, а при $K_{mn} = 0,6$ она равна 150 %. Причем величина надбавки в процентах к переменным затратам при одинаковых значениях K_{mp} будет одинаковой для всех значений переменных затрат по новой продукции. Большая разница надбавок в процентах к переменным затратам не должна смущать. В любом случае это цена обосновывает “равновыгодность”, которая определяется тем, что по базовому и новому изделиям в основе цены лежит один и тот же коэффициент потенциальной рентабельности K_{mn} [5, с. 10].

Таким образом, вряд ли можно согласиться с утверждением специалистов по управленческому учету, что нормативное калькулирование (система стандарт-кост) дает лучшую основу для определения себестоимости продукции и цены продажи. И дело не только в произвольном установлении надбавок. Суть проблемы заключается в том, что это чисто затратный подход к формированию цен, который, на наш взгляд, уже не отвечает современным реалиям.

К чему может привести использование системы “стандарт-кост” рассмотрим на примере ПАТ “Красиловский машиностроительный завод”. Предприятие с сезонным производством (производство отопительных котлов). Из всего объема производства выберем три изделия, сохранив для них реальные цены, переменные затраты и выделив из общего расчета постоянные затраты. Исходные данные: годовой объем производства изделий “16Е–1200” – 1200 ед.; “30Е” – 250 ед.; “50У” – 50 ед., причем в первом полугодии (зима-весна) планируется продавать соответственно изделия “16Е” – 400 ед.; “30Е” – 80 ед.; “50Е” – 15 ед., а во втором полугодии, соответственно, 800 ед., 170 ед. и 35 ед. Постоянные затраты в первом полугодии 140 тыс. грн, а во втором – 100 тыс. грн (с учетом затрат на освещение и отопление).

Постоянные затраты распределим пропорционально маржинальной прибыли. Из расчета на год (см. табл. 1) они будут равны $K_{\sigma} = 240/389,25 = 0,6166$, а $Z_n = 0,3834$.

Осуществим теперь эти расчеты на год и по полугодиям, используя годовую ставку (см. табл. 1). В результате получим одинаковую с годовым расчетом по полугодиям себестоимость, прибыль и рентабельность по изделиям, но при этом в первом полугодии получим недопоглощение постоянных затрат на сумму 60478 грн, а во втором полугодии наоборот избыточное поглощение постоянных затрат на эту же сумму. В результате показатели работы предприятия искажены и естественно не отображают реальные денежные потоки, а самое главное, не дают объективную информацию для принятия управленческих решений. Реально же за показателями прибыли во втором полугодии скрывается кризис наличности. Покажем теперь, используя те же данные, но применяя для расчетов основных показателей *полугодовые ставки* распределения постоянных затрат (см. табл. 2). Для первого полугодия: $K_{\sigma} = 140000/128975 = 1,0855$; а $Z_n = -0,0855$; для второго полугодия: $K_{\sigma} = 100000/260275 = 0,3842$; $Z_n = 0,6158$.

Реально в первом полугодии в связи с низкими объемами производства, а также увеличением постоянных затрат, предприятие имеет убыток в сумме 11,025 тыс. грн, а не прибыль в размере 49,45 тыс. грн, как это следует при использовании годовых ставок.

В чем преимущество расчета стоимостных показателей исходя из плановых (фактических) ставок (коэффициентов) распределения постоянных затрат отдельно по каждому периоду (полгода, квартал, месяц)?

Во-первых, имеем реальный, а не виртуальный размер стоимостных показателей. Действительно, в первом полугодии – убытки, во втором – прибыль. Во-вторых, эти расчеты позволяют разработать на плановый период реальный прогноз движения денежных средств. Если такая ситуация повторяется, то очевидно стоит предусмотреть резервирование денежных средств со второго полугодия для потребностей первого полугодия. В-третьих, такой подход дает возможность путем анализа принять соответствующие управленческие решения по достижению безубыточности, изменения структуры ассортимента и т.п.

Ничего из перечисленных вариантов управленческих решений в ситуации с годовой ставкой принять нельзя. Нет достоверной информации. Кроме того, в нашем примере в течение года не изменяются цены и переменные затраты. Если снять эти ограничения, то расчеты с использованием годовых ставок распределения накладных затрат еще больше отдалятся от реальной действительности. Наоборот расчеты по квартальным, а лучше по месячным ставкам при распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли снимают эти ограничения при определении как плановых, так и фактических показателей. Для этих расчетов необходимо по каждому плановому (фактическому) периоду иметь информацию о размере накладных затрат, а исходными данными для расчетов являются объем производства в натуральных показателях, цены и размер переменных затрат по конкретным изделиям.

В качестве альтернативы системе “стандарт-кост” (нормативному методу) в конце 80-х годов XX в. появилась система распределения затрат по видам деятельности (метод ABC). В отличие от системы “стандарт-кост” метод ABC при определении себестоимости продукции, а затем и цены (модель АВР) в первую очередь учитывается *объем продаж*. Д. Дейли приводит сравнительный расчет себестоимости единицы продукции с использованием метода ABC и традиционного метода (так Д. Дейли называет систему “стандарт-кост”). В этом расчете себестоимость единицы продукции при традиционном методе учета издержек при изменении объема продаж от 1 тыс. шт. до 1250 тыс. шт. не изменяется и составляет 1,2 дол., а при методе ABC напротив с ростом объема себестоимость единицы изделия снижается от 101 дол. до 1,08 дол. [2, с. 36].

Таблица 1

Распределение накладных затрат с использованием годовой ставки

Наименование изделия	Цена, грн	Количество единиц, шт.	Объем продукции, тыс. грн	Маржинальная прибыль		Переменные затраты, на ед. грн	Постоянные затраты		Прибыль		Полная себестоимость единицы, грн	Рентабельность, дол. ед.	Коэффициент маржинальной прибыли
				на ед. грн	на объем, тыс. грн		на ед. грн	на объем, тыс. грн	на ед. грн	на объем, тыс. грн			
Распределение накладных затрат с использованием годовой ставки (на год)													
16E	1000	1200	1200	285	342	715	75,7	210,8	109,28	131,13	890,7	0,12	0,285
30E	1500	250	375	160	40	1340	98,6	246,6	61,35	15,34	1438,6	0,04	0,107
50E	2200	50	110	145	7,25	2059	89,4	4,47	55,6	2,78	2144,4	0,026	0,066
Сумма			1685		389,27			240		149,25			
Распределение накладных затрат с использованием годовой ставки (по первому полугодю)													
16E	1000	400	400	285	114	715	175,7	70,289	109,28	43,71	890,7	0,12	0,285
30E	1500	80	120	160	12,8	1340	98,65	7,89	61,35	4,91	1438,6	0,04	0,107
50E	2200	15	33	145	2,176	2055	89,4	1,34	55,6	8,33	2144,4	0,026	0,066
		Сумма	553		128,975			79,5		49,45			
Распределение накладных затрат с использованием годовой ставки (по второму полугодю)													
16E	1000	800	800	285	228	715	175,72	140,58	109,28	87,92	890,7	0,12	0,285
30E	1500	170	255	160	27,2	1340	98,65	16,77	61,38	10,43	1438,6	0,04	0,107
50E	2260	35	77	145	5,07	2055	89,4	3,13	55,6	1,94	2144,4	0,026	0,066
		Сумма	1132		260,27			160,48		99,80			

Таблица 2

Распределение накладных затрат с использованием полугодовых ставок

Наименование изделия	Цена, грн	Количество единиц, шт.	Объем продукции, тыс. грн	Маржинальная прибыль		Переменные затраты, на ед. грн	Постоянные затраты		Прибыль		Полная себестоимость единицы, грн	Рентабельность, дол. ед.	Коэффициент маржинальной прибыли
				на ед. грн	на объем, тыс. грн		на ед. грн	на объем, тыс. грн	на ед. грн	на объем, тыс. грн			
Распределение накладных затрат с полугодовой ставкой (по первому полугодю)													
16E	1000	400	400	285	114	715	309,36	123,74	-24,36	-9,744	1024,36		0,285
30E	1500	80	120	160	12,8	1340	173,68	13,89	-13,68	-1,094	1513,68		0,107
50E	2200	15	33	145	2,176	2055	157,39	2,36	-12,39	-1,185	2212,39		0,066
Сумма			553		128,975			140		-11,025			
Распределение накладных затрат с полугодовой ставкой (по второму полугодю)													
16E	1000	800	800	285	228	715	109,5	87,60	175,5	140,40	824,5	0,21	0,285
30E	1500	170	255	160	27,2	1340	61,47	10,45	98,53	16,75	1401,47	0,07	0,107
50E	2200	35	77	145	5,07	2055	55,71	1,95	89,29	3,12	2110,7	0,04	0,066
Сумма			1132		260,27			100		160,275			

На наш взгляд, Д. Дейли несколько утрирует ситуацию, так как система “стандарт-кост” расчет стандартной себестоимости осуществляет в пределах принятой для расчета “нормальной” или “сметной” мощности и, естественно, если их величины будут больше или меньше, то и себестоимости единицы продукции будут меньше или больше. По мнению Д. Дейли из-за того, что компании не имеют информации по видам продукции рассчитанную с учетом всех издержек в совокупности (включая административные и общехозяйственные издержки) многие из них на практике продают около 20 % своих продуктов по цене не отражающей затрат на их производство [2, с. 187].

Мы в свое время подробно анализировали особенности и недостатки метода ABC [6, с. 7–17]. Отметим здесь, что этот метод по мнению многих его сторонников не лишен субъективности, не обеспечивает распределение всех накладных затрат и очень дорогостоящий. И самое главное на практике не обеспечивает расчет полной себестоимости по видам продукции. Сам Д. Дейли приводит высказывание Гарри Гогинса, менеджера по корпоративным связям в ABC Technologies: “... в 99 случаях из 100 возможности программного продукта по расчету издержек используются для того, чтобы провести анализ издержек за прошлые периоды времени, а не для прогнозирования издержек по новым продуктам в будущем” [2, с. 191].

Собственно это же констатирует и сам Д. Дейли: “Тем не менее многие компании применяют ABC наряду с традиционными методами учета издержек. Причина такого положения кроется в том, что ABC используется в основном для обоснования распределения издержек по видам деятельности. Расчет же полной себестоимости продукта или обслуживание отдельных клиентов пока проводится в рамках традиционного управленческого учета [2, с. 191]. Однако главная цель метода ABC состоит в том, что на его основе была разработана модель цены (ABP).

“Модель ABP, – отмечает Д. Дейли, – имеет то преимущество по сравнению с моделями традиционного ценообразования, что включает анализ полных издержек на производство и реализацию продукции с точки зрения их группировки по видам деятельности [2, с. 191]. Такой подход, при котором не учитывается потребительский спрос, отражает, по сути затратный метод ценообразования.

Авторы одной из работ по активному ценообразованию Р. Долан и Г. Саймон утверждают: “Если при установлении цены исходят из полных затрат, как это часто имеет место на практике, цена определяется постоянными затратами, а это логически неверно. Постоянные затраты не влияют ни на форму кривой прибыли, ни на расположение оптимальной цены: следовательно их не нужно учитывать при определении этой цены” [7, с. 46]. Себестоимость по видам продукции во многом зависит от общего объема производства, структуры ассортимента, величины переменных затрат и в связи с их изменением постоянно изменяется. Это своего рода “бегающая мишень” и только по этой причине (не говоря уже о неадекватном распределении постоянных затрат) не может быть основой для формирования цен на новую продукцию.

Итак, ни система “стандарт-кост”, ни “метод-ABC” главную свою цель – формирования цен на новую продукцию практически не решают. Между тем, учитывая высокую степень неопределенности отношений между субъектами хозяйственных связей, эта проблема становится наиболее сложной для практической деятельности машиностроительных предприятий. Говоря о ценообразовании на новую продукцию в условиях машиностроения следует различать две ситуации в конкретных условиях работы предприятий.

Первая ситуация. Машиностроительное предприятие разрабатывает новую продукцию превосходящую по своим показателям существующие аналоги. Предприятие в этом случае несет большие расходы на проектирование, разработку и освоение производства нового продукта. Речь в этом случае идет о серийном или даже массовом производстве нового продукта в течение ряда лет с учетом его жизненного цикла. При формировании цены изготовитель должен учесть свои затраты на проектирование и освоение продукции и с учетом “ценности” для потребителя согласовать с ним цену. Эта ситуация подробно рассмотрена нами в статье “Проблемы оценки инновационных проектов в машиностроении” [8, с. 43–51]. В ней подробно изложены методы расчета нижнего и верхнего пределов цен, лимитной и продажной цены и метод оценки эффективности проекта. Но к сожалению ситуация с созданием новой продукции существенно отличающейся по своим технико-экономическим показателям и эффективности от существующих аналогов встречается не столь часто. В практике многие машиностроительные предприятия формируют свою производственную программу с учетом разных заказов на изготовление небольшого количества изделий. Причем нередко заказчик предоставляет чертежи этих изделий. Разумеется, заказчик учитывает опыт работы предприятия по изготовлению подобной продукции. Короче речь идет о мелкосерийном, а то и единичном производстве. Задача предприятия состоит в разработке конструкции и технологии изготовления этих заказов, определении затрат на изготовление и согласовании цены с заказчиком.

В этой ситуации ни о системе “стандарт-кост”, ни о “методе ABC” для расчета себестоимости и формирования цены этого заказа речи быть не может. Как правило предприятия пытаются рассчитать прямые затраты (материалы и заработную плату с начислениями) и к их величине приплюсовывают накладные затраты (общепроизводственные, административные и сбытовые). Поскольку, учитывая разновременность получения таких заказов, встроить эти расчеты в систему переменных и постоянных затрат с распределением последних тем или иным методом не удастся, экономисты предприятия чисто произвольно включают их в себестоимость изделий. Разумеется, рассчитанная таким образом себестоимость заказа не отражает величину реальных затрат предприятия по его изготовлению.

Какой же выход? В этой ситуации **нецелесообразно вообще пытаться рассчитывать полную себестоимость изделия с целью обоснования цены.** Работники предприятия принимая заказ на изготовление продукции должны стремиться к тому, чтобы выполнение этого заказа по крайней мере не ухудшило показатели прибыли по сравнению с иной выпускаемой предприятием продукцией. С этой целью следует проанализировать сложившийся на предприятии показатель “коэффициент маржинальной прибыли” по видам выпускаемой продукции и в целом по предприятию. Коэффициент маржинальной прибыли (отношение маржинальной прибыли к цене) отражает потенциальную рентабельность изделия. Для подобных ситуаций цену нового изделия предлагается рассчитывать по формуле:

$$C_n = I_{nep} / (1 - K_{mn}), \quad (1)$$

где I_{nep} – переменные затраты по новой продукции; K_{mn} – коэффициент маржинальной прибыли по виду продукции или в целом по предприятию.

Допустим, что $I_{nep} = 240$ тыс. грн, а $K_{mn} = 0,4$, то $C_n = 240 / (1 - 0,4) = 400$ тыс. грн. Отсюда маржинальная прибыль по новому изделию будет равна: $ПМ = C_n - I_{nep} = 400 - 240 = 160$ тыс. грн, а K_{mn} по

новому изделию соответственно 0,4 (160/400). Таким образом, в цену нового изделия заложен коэффициент маржинальной прибыли в целом по предприятию или по аналогичной группе изделий.

Величину прямых затрат по новой продукции должны представить конструкторы, технологи и нормировщики исходя из проектной трудоемкости и материалоемкости его изготовления.

Использование $K_{мн}$ в этой формуле обеспечивает включение в цену *такой маржинальной прибыли, которая обеспечит покрытие постоянных затрат и формирование прибыли на уровне заменяемой (аналогичной) продукции или в целом по предприятию.*

В расчете C_n по предложенной формуле не принимают участие постоянные затраты, то есть это не затратный подход. Однако это не означает, что в C_n не учитываются постоянные затраты. Они заложены в маржинальной прибыли изделия. Маржинальная прибыль как в целом по предприятию, так и по отдельным изделиям состоит из постоянных затрат и прибыли. Но как маржинальная прибыль “делится” на постоянные затраты и прибыль, а точнее было бы сказать как маржинальная прибыль покрывает постоянные затраты и формирует прибыль мы сможем определить только после проведения расчетов в целом по предприятию.

С полной уверенностью можно сказать только одно: если предприятие прибыльно (в целом по предприятию маржинальная прибыль больше постоянных затрат), то новое изделие будет обязательно прибыльно и его рентабельность будет на уровне заменяемого (аналогичного) изделия или в целом по предприятию. В то же время следует отметить, что само по себе высокое значение $K_{мп}$ не обязательно обеспечивает высокую прибыль. Все зависит от уровня активности предприятия, то есть величины объема производства. В 2005 году завод “Темп” был убыточным предприятием. Маржинальная прибыль не покрывала даже величину общепроизводственных затрат. Но при этом некоторые изделия имели $K_{мп}$ на уровне 0,68–0,75. В 2014 году ПАТ “Темп” имел высокие показатели по прибыли, хотя некоторые изделия имели $K_{мп}$ на уровне 0,25–0,3. Что это означает? При больших объемах производства с целью увеличения объема заказов предприятие может пойти на снижение $K_{мп}$, но при этом выигрывает на величине маржинальной прибыли и соответственно прибыли.

Предложение использовать коэффициент маржинальной прибыли для расчета цен вовсе не означает, что предприятие должно стремиться устанавливать единый коэффициент для всей продукции. Решение должно приниматься в каждом конкретном случае с учетом общей ситуации сложившейся на предприятии, учетом спроса на продукцию и т.п. Многие зарубежные компании сознательно планируют разную рентабельность по видам продукции. Так компания Xerox продает копируемые аппараты с более низкой прибылью, а контракты на бумагу и копируемые чернила заключает с более высокой прибылью. Фирма Gillette продает бритву с низкой для себя прибылью, а лезвия к ней с более высокой [9, с. 115].

В таблицах 1 и 2 мы привели данные по Красилковскому машиностроительному заводу. Коэффициенты по изделиям “30E” и “50E” очень низкие. Это произошло потому, что цены формировались из расчета полной себестоимости изделий, и при распределении постоянных затрат пропорционально заработной плате оказались убыточными. В нашем расчете при распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли они стали прибыльными, но с очень низким уровнем рентабельности. Пожалуй, лучшим решением было бы или увеличить цены на эти изделия или снять их с производства.

Многие авторы (сторонники системы “стандарт-кост”) демонстрируя методы распределения, чаще всего в качестве базы распределения постоянных затрат используют человеко-часы или машино-часы. Сторонники метода ABC категорически против такого подхода. “В большинстве компаний, – утверждает Д. Дейли, – большая часть накладных издержек не связана с затратами машинного времени и времени рабочих, в то же время традиционные методы учета издержек предполагают наличие такой связи” [2, с. 194].

Возможно, что метод ABC обеспечит более точную себестоимость по видам продукции, но, учитывая его огромную трудоемкость и затратно-емкость можно согласиться с его противниками, которые воспринимают этот метод как “охоту на комара с кувалдой”.

В качестве выводов проанализируем рассматриваемые нами методы и предлагаемые решения с позиций релевантности информации – понятия, характеризующего степень полезности информации для принятия решений. Обычно релевантность информации оценивают по следующим параметрам: точность, своевременность, совместимость (непротиворечивость) и гибкость.

1. Точность. Разумеется, если информация неточная, а тем более искажена, то она вводит в заблуждение и не позволяет принять правильное решение. Так распределение постоянных затрат пропорционально машино-часам, прямой зарплате, материальным затратам серьезно искажает реальную себестоимость продукции. Система “стандарт-кост” как раз принимает в расчет эти базы распределения. Кроме того использование так называемой “нормативной мощности” и стабильных годовых ставок не отражает реальные затраты по плановым (отчетным) периодам. Метод ABC претендует на более точную себестоимость продукции, однако сами сторонники этого метода отмечают высокую степень субъективности при выборе носителей затрат, невозможность распределения всех постоянных затрат этим методом.

Распределение постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли, а также покрытие маржинальной прибылью постоянных затрат и формирование прибыли с использованием квартальных и месячных ставок обеспечивают достаточно точную информацию при которой рентабельность изделий коррелирует с потенциальной рентабельностью – коэффициентом маржинальной прибыли.

2. Своєчасність. Даже точная информация, полученная с опозданием, мало пригодна для принятия управленческих решений. Система “стандарт-кост” очевидно отвечает этому требованию, а вот метод ABC нет. Сам процесс внедрения проекта ABC в крупной компании требует в среднем 3,6 года, а в небольшой 2,3 года [2, с. 144]. Метод распределения постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли прост, не требует дополнительных затрат и результаты могут быть получены практически мгновенно.

3. Совместимость (последовательность, непротиворечивость). Противоречивость и непоследовательность системы нормативного калькулирования затрат состоит в том, что целью ее ставится расчет себестоимости продукции с последующим использованием для формирования цены, но система “стандарт-кост” как правило не обеспечивает расчет полной себестоимости продукции, а произвольное определение надбавок не позволяет определить объективную величину цены, даже если за базу ее расчета брать полные затраты на единицу изделия. Использование коэффициента маржинальной прибыли как составного элемента формирования цены противоречит “затратному подходу”, но зато вполне совместим с “ценностным подходом” обоснования цены новой продукции.

4. Гибкость. Система “стандарт-кост” не отвечает этому принципу, поскольку в основе ее лежат неизменные “стандартные” ставки распределения к тому же чаще всего привязанные не к расчетному плановому объему производства, а к так называемой “практической” или “нормальной” мощности. Метод ABC не отвечает требованию гибкости так как излишне усложнен, требует расчета большого количества носителей затрат и самое главное его распространение приводит к практически полному исчезновению концепции маржинального дохода [2, с. 240]. Это обстоятельство значительно снижает ценность и необходимость внедрения метода, т.к. в этом случае предприятия лишаются возможности реализовать на практике гибкое планирование. Между тем использование именно маржинальной прибыли при распределении постоянных затрат, формирования прибыли, цен и, кроме того, при решении вопросов оценки инновационных проектов создает реальную возможность внедрения гибкого планирования в условиях меняющейся рыночной конъюнктуры.

Литература

1. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : Юнити-Дана, 2002. – 1071 с.
2. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества / Дж. Дейли ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2004. – 304 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Керимов В. Управленческий учет : учебник / В. Керимов. – М. : Маркетинг, 2001. – 268 с.
5. Орлов О. Анатомия затрат и цен на новую продукцию / О. Орлов // Вісн. Хмельниц. нац. університету. Економічні науки. – 2009. – № 3, т. 1. – С. 7–13.
6. Орлов О. Метод ABC. Мифы и реальность / О. Орлов // Вісн. Хмельниц. нац. університету. Економічні науки. – 2008. – № 4, т. 1. – С. 7–17.
7. Долан Р. Дж. Эффективное ценообразование / Р. Дж. Долан, Г. Саймон. – М. : Экзамен, 2005. – 416 с.
8. Орлов О. Проблемы оценки инновационных проектов в машиностроении / О. Орлов // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 1 (163). – С. 43–51.
9. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

References

1. Drury` K. Upravlenchesky`j y` proy`zvodstvenny`j uchet : uchebny`k / K. Drury` ; per. s angl. – M. : Yuny`ty`-Dana, 2002. – 1071 s.
2. Dejly` Dzh. Effekty`vnoe cenoobrazovanme – osnova konkurentnogo prey`mushhestva / Dzh. Dejly` ; per. s angl. – M. : Vy`tyams, 2004. – 304 s.
3. Apcherch A. Upravlenchesky`j uchet: pry`ncy`py y` prakty`ka / A. Apcherch ; per. s angl. – M. : Fy`nansy y` staty`sty`ka, 2002. – 952 s.
4. Kery`mov V. Upravlenchesky`j uchet : uchebny`k / V. Kary`mov. – M. : Markety`ng, 2001. – 268 s.
5. Orlov O. Anatomy`ya zatrat y` cen na novuyu produkcy`yu / O. Orlov // Visn. Xmel`ny`cz. nacz. universy`tetu. Ekonomichni nauky`. – 2009. – # 3, t. 1. – S. 7–13.
6. Orlov O. Metod AVS. My`fy y` real`nost` / O. Orlov // Visn. Xmel`ny`cz. nacz. universy`tetu. Ekonomichni nauky`. – 2008. – # 4, t. 1. – S. 7–17.
7. Dolan R. Dzh. Effekty`vnoe cenoobrazovany`e / R. Dzh. Dolan, G. Sajmon. – M. : Ekzamen, 2005. – 416 s.
8. Orlov O. Problemy` ocenky` y` nnovacy`onny`x proektov v mashy`nostroeny`y` / O. Orlov // Aktual`ni problemy` ekonomiky`. – 2015. – # 1 (163). – S. 43–51.
9. Xorngren Ch. Upravlenchesky`j uchet / Ch. Xorngren, Dzh. Foster, Sh. Datar. – 10-e y`zd. – SPb. : Py`ter, 2005. – 1008 s.

Надіслана/Written: 15.07.2015 р.
Надійшла/Received: 17.07.2015 р.