**Постоянные и переменные издержки маркетинга**

**Определение постоянных и переменных издержек маркетинга**

Обязательными формами стратегического плана маркетинга являются таблицы доходности и прибыльности по сегментам рынка, на которых действует компания.

Это означает, что соответствующим образом должен быть организован управленческий учет на предприятии. Такие формы являются также стандартными в международном бухгалтерском учете (International Accounting Standarts). Определение постоянных и переменных издержек было дано в блоке 4 данного пособия. Существует и более широкое их понятие.

Постоянные затраты - затраты, не меняющиеся по отношению к изменениям каким-либо образом определенного уровня активности (базе), в заданный период времени. Они представлены графически на рис 9.1

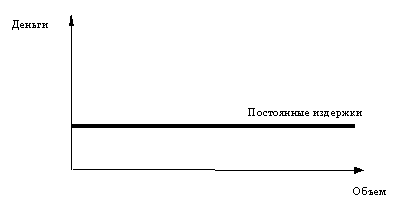
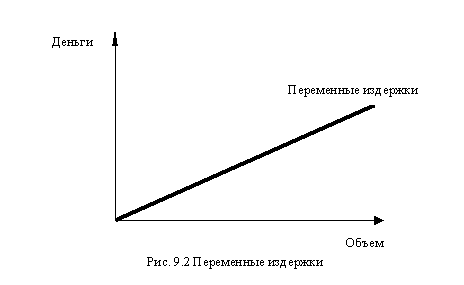


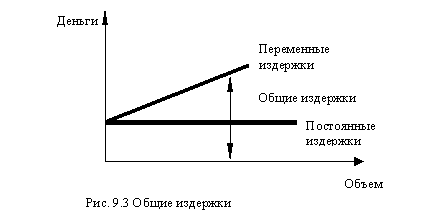
Рис. 9.1 Постоянные издержки

Переменные затраты - затраты, изменяющиеся пропорционально каким-либо образом определенному уровню активности (базе). Они представлены на рис. 9.2



База -это основа для перенесения функциональных статей затрат на объекты маркетингового учета.

На рис. 9.3 показан график общих издержек.



В реальной ситуации график выглядит несколько сложнее даже в случае одного товара. Это связано с тем, что постоянные затраты обычно также могут меняться с изменением объема продаж т. к. при больших увеличениях объемов продаж необходимо вводить новые управленческие административные единицы. Кроме того необходимо учитывать, что издержки могут меняться во времени в связи с инфляцией. Поэтому постоянные издержки часто называют условно-постоянными. Уровень активности, часто называемый также базой, должен быть выбран таким образом, чтобы обеспечить ясную причинную зависимость между изменением базы и конечными результатами.

Пример: Объемы продаж вызываются определенной рекламной активностью, а не наоборот. Поэтому расходы на рекламу для решения задач управленческого учета нельзя считать зависимой переменной величиной от объема продаж и соответственно переносить на себестоимость продукта.

Рекламный бюджет лучше считать фиксированными постоянными издержками за определенный период. Затраты на персонал, занимающийся продажами, являются более сложными. Они складываются из постоянного оклада, не меняющегося в заданном учетном периоде и представляющем собой постоянные затраты управленческого типа и комиссионных, меняющихся в зависимости от объема продаж.

Прямые затраты - затраты, которые могут быть непосредственно перенесены на объект учета. Например, при анализе продаж на конкретной территории расходы на персонал продаж, работающий на этой территории (оклад, комиссионные, транспорт), можно прямо отнести на эту территорию.

Непрямые затраты - затраты которые могут быть отнесены на объект учета только по произвольной базе, не связанной функционально с активностью объекта учета. Такие затраты лучше никуда не переносить и рассчитывать только вклад конкретных объектов учета в покрытие таких затрат.

Контролируемые затраты - затраты, которые могут быть рассчитаны контролирующим лицом: управляющий продажами контролирует зарплату своих подчиненных.

Неконтролируемые затраты - затраты, которые не могут быть рассчитаны контролирующим лицом: управляющий продажами не контролирует свою зарплату.

Издержки маркетинга. - это любые издержки фирмы, не связанные непосредственно с технологией производства продукции. В частности, при таком определении к издержкам маркетинга относят практически все виды управленческих и накладных расходов.

Классификация маркетинговых издержек может быть представлена следующим образом:

административные издержки;

инфраструктурные издержки;

торговые издержки;

складские издержки;

транспортные издержки;

исследования маркетинга;

рекламные издержки;

издержки на стимулирование объекта;

издержки по связи с общественностью.

Отнесение непрямых затрат на объекты учета.

Главная проблема состоит в определении "честного способа" отнесения непрямых затрат на объекты учета. На Российских предприятиях основным методом учета является так называемый затратный метод, когда основной базой является единица проданной продукции, т.е. большая часть непрямых затраты (часто все) списывают на продукты. При таком подходе планируемая прибыль обычно рассчитывается как процент от полной себестоимости, которая в свою очередь рассчитывается как процент от прямых расходов на оплату труда или производственной себестоимости. Такое распределение издержек и расчет цены имеет следующие недостатки:

Нельзя использовать издержки для анализа рентабельности каждого отдельного продукта в структуре ассортимента продукции, так как более высокий процент накладных, административных и коммерческих расходов обычно списывается на продукцию, пользующуюся наибольшим спросом, скрывая при этом ее привлекательность для предприятия.

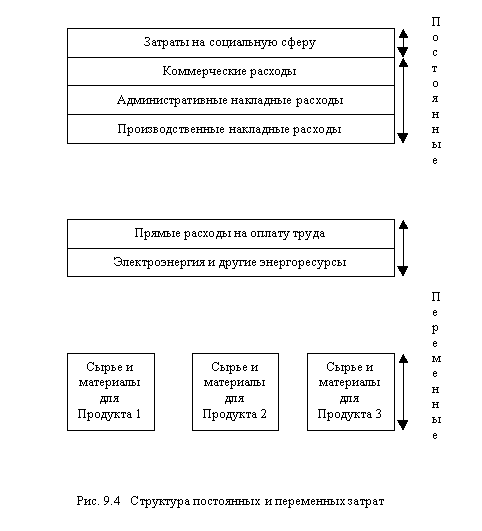
Предприятие теряет способность гибко реагировать на изменения рынка, так как обычно оно очень неохотно продает продукцию по ценам ниже полной себестоимости.

Попытки увеличения дохода путем увеличения цены единицы продукции не всегда приемлемы в рыночной экономике, так как товар компании должен противостоять на рынке прямым конкурентам и товарам-заменителям.

Попытки увеличения дохода через снижение переменных затрат путем пересмотра норм на сырье, использование электроэнергии и расходов на оплату труда порождает основной вопрос - соответствуют ли действительные издержки этим нормам. Снижение постоянных затрат путем пересмотра процента производственных накладных расходов, административных и коммерческих расходов, отнесенных на каждый товар приводит к простому перераспределению прибыли между различными товарами и может привести к гибельным последствиям, так как на основании такого учета могут быть приняты решения о снятии с производства прибыльных товаров и напротив, поддержке нерентабельной продукции.

С учетом специфики России рекомендуют применять систему расчета прямых переменных издержек как инструмент управления в дополнение к требуемому по закону бухгалтерскому учету.

На рисунке 9.4 показаны рекомендации отнесения затрат к постоянным и переменным



В практической деятельности фирмы могут использовать следующие системы учета затрат:

Метод учета маржинальной прибыли (метод учета прямых переменных издержек), когда на объекты учета (потребителей) переносятся только прямые переменные производственные издержки.

Абсорбционный метод учета затрат при котором на основе базы осуществляется разнесение непрямых издержек по объектам учета.

При отнесении затрат рекомендуют:

Затраты на сырье и материалы всегда считать переменными, т. к. изменения объема производства немедленно приводит к изменению объема используемого сырья.

Прямые расходы на оплату труда и энергоресурсы считать постоянными затратами, поскольку:

Изменение объема производства в краткосрочной перспективе обычно не приводит к изменению затрат на оплату труда и потребление энергии, т. к. требуется значительное время для закрытия неиспользуемых производственных объектов, а российское законодательство предусматривает значительные выплаты увольняемым работникам.

Производственные накладные расходы считать постоянными, так как изменение производственных накладных расходов не связано с изменением объема производства.

Затраты на социальную сферу включаются в постоянные затраты, так как обычно требуется значительное время для передачи объектов социальной сферы местным властям.

На практике очень многие фирмы не представляют себе какая часть общих непрямых затрат реально тратится на конкретный товар, территорию или целевую группу потребителей (сегменты рынка). Это происходит из-за неясности при отнесении определенных видов издержек. Например, затраты на упаковку можно с одинаковой обоснованностью отнести к затратам на продвижение, сбыт или производство продукции. В связи с этим на большинстве фирм встречаются следующие ошибки:

Бюджеты маркетинга для отдельных товаров чрезмерно велики.

Бюджеты других товаров чрезмерно малы.

Общие непрямые (административные, коммерческие) затраты оказываются распределенными определенным образом по сегментам рынка по базе "Объем продаж".

Многие затраты маркетинга, относящиеся к конкретным сегментам рынка не распределяются и классифицируются как общие (не разносимые).

Метод калькулирования себестоимости на основе постоянных и переменных затрат имеет следующие преимущества:

Становится возможным анализ рентабельности для каждого отдельного товара в номенклатуре продукции фирмы:

накладные, административные и коммерческие расходы не распределяются по продуктам произвольным образом;

становится очевидной привлекательность каждого продукта для предприятия.

Данный подход позволяет предприятию более гибко реагировать на изменения рыночной ситуации:

сразу становится видным рост стоимости сырья и материалов, приводящей к снижению прибыли и требующей от компании принятия немедленных адекватных мер;

снижение рыночной цены продукта так же ведет к соответствующему изменению прибыли;

Метод наглядно демонстрирует преимущества от снижения постоянных затрат:

так как маржинальная прибыль остается постоянной, то для покрытия всех издержек нужно продать меньше единиц товара;

Метод распределяет административные и коммерческие издержки по тем периодам, в которых они были понесены, не замораживая их в запасах непроданной готовой продукции

Метод выявляет возможности для увеличения рентабельности изделий через управление портфелем продукции:

можно применять гибкую политику цен, опуская их до уровня прямых переменных затрат;

можно концентрировать инвестиции и ресурсы на товарах, приносящих наибольшую маржинальную прибыль;

можно выбрать оптимальный ассортимент продукции и соответствующего повышения объема продаж;

Метод показывает пути снижения издержек:

переменные издержки могут быть снижены путем улучшения и экономного использования ресурсов;

постоянные издержки за счет снижения доли ручного труда ( улучшения технологии), снижения накладных, административных и коммерческих расходов до уровня, покрываемого общей маржинальной прибылью от всех товаров.

**Три вида затрат, играющих особую роль в сегментном анализе**

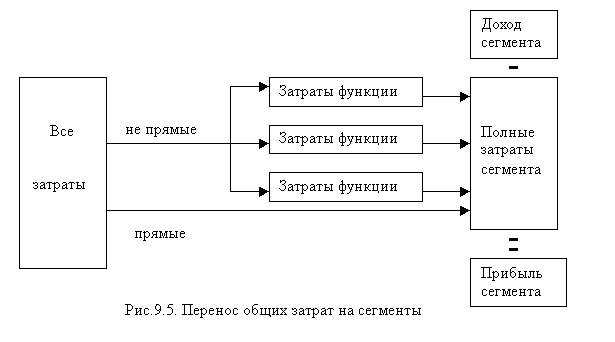
В сегментном анализе особую роль играют:

Естественные затраты - затраты, постоянно фигурирующие в обычных финансовых документах предприятий (зарплата, аренда, ...)

Функциональные затраты - затраты, связанные с каким-либо видом деятельности и являющиеся основной для перенесения издержек на конкретные сегмента.

Предельные затраты - затраты, непосредственно связанные с объектом маркетингового учета (сегмента рынка) и исчезающие при удалении этого объекта.

Процесс сегментного анализа можно графически изображать следующим образом (см. рис. 9)



Процесс сегментного анализа в абсорбционном методе учета затрат начинается с перегруппировки "естественных" статей затрат, не переносимых непосредственно на объект учета в функциональные статьи затрат. После этого выбирается и рассчитывается база (единичные затраты) каждого функционального вида деятельности . Далее по выбранной базе в зависимости от числа таких единичных затрат (это могут быть затраты на отправку писем, транспортные расходы на единицу продукции и т.д.) функциональные статьи затрат переписываются на выбранные объекты учета (сегменты рынка). Одновременно на эти же объекты переносятся прямые затраты, легко относимые к выбранным объектам учета. Полученная сумма затрат для каждого объекта учета вычитается из доходов этого сегмента и получается искомая прибыль сегмента.

Можно выделить варианты баз ( единичных издержек), которые могут служить основной для перенесения функциональных статей затрат на объекты маркетингового учета.

Распределение на продукты:

производственная себестоимость единицы продукции (для торговых фирм - цена закупки товаров);

площадь (объем) места хранения на складе готовой продукции для каждого отдельного товара;

количество выписанных накладных;

вес единицы продукции;

пропорция расходов на продвижение каждого товара.

Распределение на целевые группы потребителей:

число накладных, выписанных на все законы в выбранном периоде учета;

число и вес отгруженных единиц продукции для каждой целевой группы;

число выездов продавцов-консультантов для выбранной целевой группы потребителей;

число заказов, размещенных в каждой целевой группе;

рекламные затраты, направленные непосредственно на выбранную целевую группу.

Распределение по территориям

Перечисленные базы можно использовать для сегментного абсорбционного анализа.

Рассмотрим понятие сегментного анализа с позиций задач управленческого учета. В блоке 2 под сегментом рынка определена группа потребителей с общими свойствами. Таких свойств может быть очень много (они состоят из факторов, признаков, состояний). Однако для целей управленческого учета в качестве сегмента можно рассматривать и структурное подразделение компании (вплоть до отдельных продавцов).

ABC Ltd производит три продукта A, B, C и желает выяснить прибыльность трех своих заказчиков: Шарля, Джеймса и Хью. За последний отчетный период компания имеет следующие результаты в виде естественных статей доходов и затрат:

Таблица 9.1 Естественные статьи затрат

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи доходов и затрат | Объем затрат |
| 1 | 2 |
| Доход от продаж | 255000 |
| Производственная себестоимость | 178500 |
| Валовая прибыль | 76500 |
| Другие затраты: | . |
| Зарплата | 37500 |
| Аренда | 7500 |
| Упаковочные материалы | 15180 |
| Почтовые и канцелярские расходы | 750 |
| Содержание офиса | 1500 |
| Итого затрат: | 62430 |
| Чистая прибыль | 14070 |

В дополнение к пяти естественным счетам, показанным в Таблице 9.1, нам будут нужны еще четыре функциональных счета:

персональные продажи;

упаковка и отсылка;

рекламирование;

выписка счетов и накладных.

Исследования показали, что зарплата распределяется следующим образом:

Таблица 9.2

Распределение зарплаты

|  |  |
| --- | --- |
| Затраты на зарплату | Объем затрат |
| Персонал продаж | 15000 |
| Пакующие рабочие | 13500 |
| Штат офиса | 9000 |

Рабочее время штата офиса аналитик разделил поровну между рекламированием и оформлением накладных.

Все затраты на рекламирование связаны с товаром С.

Арендуется все здание, в котором 20% занимает офис, в остальном проводят упаковку (отсылку) продуктов.

Данные по продажам продуктов компании:

Таблица 9.3

Продажи продуктов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Товар | Производственная себестоимость | Цена | Число проданных единиц | Доход от продаж | Относит. габарит за единицу |
| А | 105 | 150 | 1000 | 150000 | 1 |
| В | 525 | 750 | 100 | 75000 | 3 |
| С | 2100 | 3000 | 10 | 30000 | 6 |
| Итого | . | . | 1110 | 255000 | . |

Все изучаемые заказчики покапают различные комбинации товаров компании, размещают разное число заказов и требуют разных усилий по продаже.

Таблица 9.4

Данные о заказчиках

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Заказчик | Число вызовов продавцов | Число размещ. заказов | Число единиц товаров | | |
| А | В | С |
| Шарль | 30 | 30 | 900 | 30 | 0 |
| Джеймс | 40 | 3 | 90 | 30 | 3 |
| Хью | 30 | 1 | 10 | 40 | 7 |
| Всего | 100 | 34 | 1000 | 100 | 10 |

Для применения абсорбционного метода учета издержек необходимо распределить естественные издержки на функциональные статьи затрат. Как уже отмечалось, аналитик разделил поровну время работников офиса между двумя функциями: рекламированием и оформлением накладных. Логично предположить при этом, что затраты на содержание офиса, почтовые и канцелярские расходы также распределяются поровну между этими двумя функциями. Аренда распределяется на основе данных п. 3 :

20% - офис (1500); 80% - упаковка и рассылка (6000).

Все упаковочные материалы прямо списываются на функцию упаковки и рассылки (пример прямых затрат). Т. к. упаковочные затраты зависят больше от габаритов проданного товара, то необходимо учесть эту зависимость:

Таблица 9.5

Данные по упаковке

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Товар | | Число проданных единиц | Относительные габариты ед. | Упакованные единицы |
| 1 | А | 1000 | х1 | 1000 |
| 2 | В | 100 | х3 | 300 |
| 3 | С | 10 | х6 | 60 |
| Итого | | 1110 | . | 1360 |

Теперь можно построить основную таблицу пересчета естественных затрат и функциональные статьи.

Таблица 9.6

Перевод естественных затрат в функциональные

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Естественные статьи | | Персонал продаж | Упаковка и отсылка | Рекламирование | Выписка накладных |
| 1 | Зарплата | 15000 | 13500 | 4500 | 4500 |
| 2 | Аренда | . | 6000 | 750 | 750 |
| 3 | Упаковочные материалы | . | 15180 | . | . |
| 4 | Почтовые и канцелярские | . | . | 375 | 375 |
| 5 | Содержание офиса | . | . | 750 | 750 |
| Итого | | 15000 | 34680 | 6375 | 6375 |

Теперь можно рассчитать базы единичных функциональных издержек:

Затраты на вызов продавца = (Функциональные затраты) / (число вызовов) = 15000/100=150

Затраты на упаковку = (Функциональные затраты) / ( число упаковочных единиц) = 34680/1360 = 25.5

При этом:

Товар А = 25.5х1 = 25.5

Товар В = 25.5х3 = 76.5

Товар С = 25.5х6 = 153

Затраты на рекламирование = (Функциональные затраты) / (число проданных С) = 6375/10 = 637.5

Теперь можно приступать к перенесению функциональных затрат на сегменты, т. е. в данном случае на заказчиков. Однако перед этим шагом приведем таблицу начисления прямых производственных издержек на заказчиков в связи с покупкой ими определенных товаров:

Таблица 9.7

Продажи заказчикам

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Товар | Себе-стоимость | Шарль | | Джеймс | | Хью | |
| Ед. | с / с | Ед. | с / с | Ед. | с / с |
| А | 105 | 900 | 94500 | 90 | 9450 | 10 | 1050 |
| В | 525 | 30 | 15750 | 30 | 15750 | 40 | 21000 |
| С | 2100 | 0 | 0 | 3 | 6300 | 7 | 14700 |
| Всего | . | . | 110250 | . | 31500 | . | 36750 |

Теперь можно приступать к полному переносу функциональных затрат на сегменты заказчиков.

Таблица 9.8

Результаты для Шарля

|  |  |
| --- | --- |
| 30 вызовов х 150 | 4500 |
| 30 заказов х 187,5 | 5625 |
| Упаковочные затраты | |
| Товар А: 900 х 25,5 | 22950 |
| Товар В: 30 х 76,5 | 2295 |
| Товар С | 0 |
| Итого | 25245 |
| Рекламирование | 0 |
| Сегментные затраты маркетинга | 35370 |

Таблица 9.9

Результаты для Джеймса

|  |  |
| --- | --- |
| 40 вызовов х 150 | 6000 |
| 3 заказа х 187,5 | 562,5 |
| Упаковочные затраты | |
| Товар А: 90 х 25,5 | 2295 |
| Товар В: 30 х 76,5 | 2295 |
| Товар С: 3 х 153 | 459 |
| Итого | 5049 |
| Рекламирование 3 х 637,5 | 1912 |
| Сегментные затраты маркетинга | 13524 |

Таблица 9.10

Результаты для Хью

|  |  |
| --- | --- |
| 30 вызовов х 150 | 4500 |
| 1 заказ х 187,5 | 187,5 |
| Упаковочные затраты | |
| Товар А: 10 х 25,5 | 255 |
| Товар В: 40 х 76,5 | 3060 |
| Товар С: 7 х 153 | 1071 |
| Итого | 4386 |
| Рекламирование 7 х 637,5 | 4462 |
| Сегментные затраты маркетинга | 13536 |

Таблица 9.11

Доходы от заказчиков

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Товар | Цена | Шарль | | Джеймс | | Хью | |
| единиц | доход | единиц | доход | единиц | доход |
| А | 150 | 900 | 135000 | 90 | 1350 | 10 | 1500 |
| В | 750 | 30 | 22500 | 30 | 22500 | 40 | 30000 |
| С | 3000 | 0 | 0 | 3 | 9000 | 7 | 21000 |
| Всего | . | . | 157500 | . | 32850 | . | 52500 |

Прибыль Шарля составит:

157500 - 110250 - 35370 = 11880

Прибыль Джеймса:

32850 - 31500 - 13524 = - 12174

Прибыль Хью:

52500 - 36750 - 13536 = +2214

Джеймс является убыточным сегментом (-12174)

Этот результат демонстрирует основную проблему абсорбционного метода в сегментном анализе - заказчик, приносящий положительную маржинальную прибыль и покупающий (в отличие от Шарля) самый дорогой продукт оказывается убыточным.

Вспомним теперь, что мы определили еще один вид затрат - предельные, т.е. затраты, исчезающие с удалением объекта учета. Естественно, в предельные затраты попадают прямые производственные издержки, относящиеся к данному сегменту. Если перенос затрат ограничивается только такими издержками, то мы получаем маржинальный метод расчета прибыли, описанный в блоке 4. В случае с Шарлем, Джеймсом и Хью очевидно, что зарплата продавцов осталась бы той же, если бы заказчик Джеймс был бы удален и поэтому в соответствии с методом предельных затрат мы не должны были переносить зарплату продавцов на сегменты. Вместе с тем все-таки надо стараться выделять из общих управленческих издержек затраты на маркетинг, которые функционально связаны с объектами учета. В нашем примере это были затраты на упаковочные материалы, хотя при другом методе учета затрат они были бы просто учтены как переменные производственные затраты.

Рассмотренный пример показывает, что задачи управленческого учета являются чрезвычайно сложными и требуют соответствующих программно-инструментальных средств для своего решения.

**Список литературы**

Е. Дихтль, Х. Хершген. Практический маркетинг: Учебное пособие / Пер. с нем. А.М. Макарова ; Под. ред. И.С. Минко.- М.: Высш. шк., 1995

Ф. Котлер Маркетинг менеджмент: Пер. с англ. - СПб: Питер, 1998.

Г.Д. Крылова, М.И. Соколова Маркетинг. Теория и 86 ситуаций: Учеб. пособие для вузов - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 1999.

Методическое пособие "Управление портфелем продукции" Deloitte ToucheTohmatsy. Семинар для руководителей, 1996.

Marketing Expert. Руководство пользователя. "Про-Инвест Консалтинг". Copyright.-1997.

Richard M.S. Wilson, Colin Gilligan, David J. Pearson. Strategie Marketing Management. Planning? implementation and control. Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford. 1994.