**Технология формирования оптимального ассортимента на фармрынке.**

**(или краткий путеводитель по дебрям Managerial accounting - управленческому учету)**

Сергей Пашутин, д-р биол. наук

Прибыль фармпредприятия обеспечивается рентабельностью отдельных позиций по всей товарной номенклатуре. Причем рентабельностью не в бухгалтерской интерпретации данного термина в виде расчетного показателя для налогообложения, а в более вольной трактовке этого понятия в рамках управленческого учета, как не убыточной, оправдывающей расходы, деятельности фармацевтической структуры. Следовательно, в основе формирования ассортимента должен лежать принцип управления доходностью от реализации конкретного лекарственного средства или иной единицы медицинской, либо парафармацевтической продукции.

Подобная концепция позволяет, во-первых, своевременно выявлять неблагополучные товары, а во-вторых, оперативно реагировать на конъюнктурные колебания рынка, купируя нежелательные симптомы убыточности путем адекватного воздействия на “болевые точки“ процесса реализации медикаментов. Такой подход базируется на дифференцированном учете прямых и косвенных затрат предприятия и предусматривает систему расчета себестоимости, исходя из разделения общих издержек на те, которые не зависят от количества произведенной продукции или реализованного товара, то есть на постоянные, и на переменные издержки, прямо связанные с оборотом или изготовлением товара за единицу времени. Определение себестоимости составляет основу управленческого учета, поскольку от адекватной калькуляции и оптимального тактического “манипулирования” с данным финансовым показателем, зависит правильное восприятие относительной прибыльности различных продуктов и соответственно дальнейшая коммерческая стратегия предприятия.

Однако, вне зависимости от того, какие издержки включаются в себестоимость, это не отменяет основного уравнения, согласно которому прибыль (П) составляет разницу между выручкой (В) и всеми затратами (З), чтобы эту выручку получить. То есть П = В - З, где П - величина прибыли от продажи товара за определенное время; В - произведение количества проданного товара на его цену, а З - затраты на реализацию, включающие общие издержки всего предприятия в целом и себестоимость изготовленного, либо купленного товара. По сути - это интегральный показатель жизнеспособности бизнеса, поскольку трудно оспаривать необходимость покрытия всех затрат, особенно в долгосрочной перспективе. Но в качестве инструмента для оперативного управления, такой показатель малоинформативен. Так как, учитывая все расходы котловым способом, практически невозможно оценить роль каждого из них в создании стоимости товара, и тем самым точно рассчитать долю отдельных видов продукции в общей рентабельности ассортиментного перечня фармпредприятия. Также, нереально принять верное решение по ценообразованию, когда надо избавиться от излишков продукции или занять какой-то определенный сегмент рынка, либо сохранить лояльность клиентов. Но даже, если не прибегать к подобным мерам, а ориентироваться только на процесс оптимального формирования ассортимента, то и в этом случае не обойтись без корректной калькуляции и распределения расходов между всей товарной номенклатурой.

Поэтому более удачным вариантом исчисления себестоимости и к тому же дающим явные преимущества с точки зрения управления затратами предприятия, является учет всех прямых издержек, непосредственно связанных с выручкой, видом продукции и/или с оказанием конкретной услуги. Метод чрезвычайно информативен, но одновременно он трудоемкий и недостаточно эффективный в отношении скорости сбора первичного материала и своевременного обеспечения пользователей всеми необходимыми сведениями по финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Относительно целесообразности его применения должна быть уверенность, что сложность получения таких полных результатов не превышает эффекта от их использования. Возможно, по закону “20/80”, лучше воспользоваться информацией точной на 80%, но иметь возможность для проведения опережающего контроля, да и затратив на это минимум времени и ресурсов (20%). Нежели обладать самыми полными, но дорогостоящими сведениями, причем полученными спустя определенный временной интервал, то есть довольствоваться, в принципе, уже бесполезной констатацией ранее произошедших событий.

Тем не менее, для иллюстрации особенностей управленческого учета наиболее подходящим методом калькуляции затрат и себестоимости является не столько самый из них совершенный, сколько более удобный для восприятия. Таковым и стал условный пример с детальным анализом рентабельности отдельных лекарственных средств гипотетического российского фармпроизводителя.

Как видно из таблицы, убыточная деятельность данного фармпредприятия обусловлена тем, что отрицательная прибыль от реализации ”неудачных” препаратов не покрывается в достаточной степени финансовыми поступлениями от продаж более успешных препаратов. А в итоге, общие затраты на производство и реализацию препаратов превышают суммарную прибыль от их продажи. Какие же антикризисные действия будут наиболее уместными при такой ситуации? В принципе, для исправления столь неутешительных результатов, нужно добиваться или повышения выручки или уменьшать величину издержек, а то и вообще отказаться от выпуска убыточных позиций. Но при сложившейся ситуации, отсутствие резервного запаса для коррекции отпускной цены не позволяет убыточным препаратам (№ 1 и № 4) воспользоваться преимуществами данного способа конкуренции. Маловероятно и улучшение показателей объема продаж без ухудшения параметров себестоимости. Во-первых, увеличение оборота за счет дополнительного выпуска препаратов будет сопровождаться соответствующим пропорциональным ростом затрат и хорошо если только переменных. А во-вторых, расширение доли рынка в связи с появлением на нем “сверхнормативной” продукции данного фармпредприятия, потребует от последнего значительных ресурсов на раскрутку и сбыт изготовленных препаратов, что также будет поглощать денежные поступления от продаж (эти взаимосвязи достаточно убедительно продемонстрированы на графике безубыточности - см.ниже).

Что касается возможности снижения переменных затрат, то для убыточных препаратов это предусматривает замену устаревшей технологии изготовления лекарственных средств более современным производством. Это допустимо, если предприятие обладает всеми необходимыми ресурсами, поскольку такое переоснащение является весьма дорогостоящим мероприятием. Другой вариант решения проблемы высоких издержек, предполагает сотрудничество с более сговорчивыми поставщиками фармсырья, либо использование его более дешевых аналогов. Но будет ли это приемлемым по качественным параметрам и не скажется ли самым негативным образом на репутации производителя? Если же принять решение о прекращении производства убыточных видов продукции, то это неблагоприятно отразится на рентабельности остальных препаратов, так как накладные расходы по их изготовлению возрастут. Правда, только в случае непогашения доли указанных постоянных затрат, отнесенных на функционирование предприятия. Хотя эти расходы могут с успехом оказаться возмещенными, если, например, высвобожденные производственные площади задействовать под другие цели или передать на возмездной основе сторонним организациям.

Рассмотренные варианты имеют право на существование, так как по сути все они верны, корректны и при прочих равных условиях вполне уместны в качестве подходящей для конкретной ситуации альтернативы. В то же время, наиболее рациональное решение должно учитывать весь спектр возможностей предприятия в сочетании с конъюнктурными колебаниями рынка и в первую очередь быть направленным на достижение успешной прибыльной деятельности фармструктуры. Таким требованиям может соответствовать учет затрат в усеченном виде, по маржинальной себестоимости. Подобный способ учета предусматривает отнесение на себестоимость продукта только тех издержек, которые меняются пропорционально интенсивности деятельности фармструктуры, то есть переменных затрат - сырья, энергии и прочих расходов на технологические нужды и реализацию, включая торгово-транспортные. Постоянные затраты, или так называемые накладные расходы, исключаются из себестоимости и как правило покрываются, полученной от реализации продукции маржинальной прибылью, под которой понимают разницу между выручкой и переменной частью себестоимости реализованных товаров.

У такого варианта учета более широкий диапазон принятия правильных решений, который ограничен лишь величиной маржинального дохода, поглощаемого условно-постоянными издержками. Кстати, данный лимитирующий фактор может служить достаточно объективным критерием перспективности того или иного препарата, выпускаемого данным производителем. Это позволяет, в частности, прекратить производство не всех убыточных медикаментов, а только препарата № 1, как не способного покрыть не только часть своих накладных расходов, но и возместить переменные издержки на свое производство, превышающие доход от продаж. Причем, как уже говорилось выше, производственные ресурсы по выпуску убыточного медикамента не должны простаивать - их следует переориентировать на изготовление рентабельной продукции.

Судьба же препарата № 4, условно или относительно неприбыльного, в связи с величиной генерируемого им дохода, недостаточного для полного возмещения всех совокупных издержек, должна иметь благополучное продолжение. Поскольку все же следует учитывать, что поток поступлений от реализации превышает переменные затраты, а кроме того этот медикамент обгоняет всех остальных по объему продаж, являясь по сути “убыточным лидером”. И поэтому вполне целесообразной тактикой будет перераспределение маржинальной прибыли в его пользу для покрытия части накладных расходов. В долгосрочной перспективе уместно пересмотреть структуру себестоимости препарата и прежде всего в плане уменьшения цены на закупаемое сырье и более эффективного использования трудовых ресурсов. В принципе, такой вариант анализа издержек по усеченной себестоимости позволяет гораздо увереннее проводить ценовую конкурентную борьбу по какому-либо препарату, зная наперед, что у тебя есть преимущества по компенсации постоянных затрат на данную позицию за счет маржинальной прибыли от других медикаментов. В итоге, имея такую свободу для маневра, становится возможным опустить продажную цену до уровня, недосягаемого для конкурентов и при этом, особенно не ухудшив своего финансового положения - во всяком случае, не став убыточным производством в целом.

Кроме того, маржинальную прибыль необязательно рассчитывать по всем позициям ассортиментного перечня. Вполне достаточно ограничиться лишь наиболее значимыми с учетом величины издержек “носителями убытков”, либо препаратами-бестселлерами. Для подобного “естественного отбора” может быть использован инструментарий АВС-анализа (или анализ по Парето). С его помощью можно выявить товарные позиции с наибольшей экономической значимостью для производства и/или реализации. В процессе АВС-анализа вся продукция делится на три группы по их ценности, то есть выстраивается иерархическая шкала товаров с максимальной стоимостью при их минимальном количестве. Например, на 20% наиболее ценных по данному критерию позиций приходится около 80% общей стоимости. Такие товары относятся к категории А. Следующие 30% товарной номенклатуры, доля которой составляет 15% стоимости - это препараты, относящиеся к категории В. Оставшаяся 50-ти % группа товаров принадлежит к категории С и ее вклад в общую стоимость не превышает 5%.

Совершенно очевидно, что наличие убыточных товаров из категории А, способно обернуться катастрофой. Тогда как отрицательная прибыль по отдельным позициям препаратов из группы С, хотя и нежелательна, но вряд ли будет иметь аналогичные последствия для финансовой устойчивости фармпроизводителя. Таким образом, при оптимизации существующего ассортимента и проведении анализа его рентабельности необходимо помнить о приоритетах, что позволит добиться соответствующих адекватных результатов, но при этом надо стараться не игнорировать полностью и низкодоходные позиции из категории С. Последние, хотя и слабо отражаются на прибыли, но зачастую эти виды продукции помогают максимально задействовать производственные мощности предприятия, принимая на себя часть постоянных издержек на производство других, коммерчески более удачных лекарственных средств.

Более наглядно о соотношении уровня расходов с величиной прибыли можно судить, если обратиться к анализу безубыточности. Это определение включает в себя количество единиц продукции, которое необходимо продать, чтобы получить доход, покрывающий все расходы (см. график). Место, где линия выручки пересекается с линией совокупных затрат называется точкой безубыточности (Тб). Она рассчитывается по формуле: Тб = Постоянные затраты: Коэффициент выручки (Кв). В свою очередь Кв = (Маржинальная прибыль : Выручка) х 100%, где маржинальная прибыль составляет разницу между выручкой и переменными затратами.

Рассмотрим это более подробно на следующем примере. Предположим, что выручка фармпроизводителя за определенный промежуток времени составит 500 руб. при реализации 50 упаковок изготовленного им медикамента по отпускной цене в 10 руб. При этом на постоянные затраты будет приходиться 100 руб., а на переменные - 250 руб. В этих условиях, точка безубыточности будет достигнута при реализации 20 единиц продукции (см. табл. 2). То есть при выручке равной 200 руб., постоянные затраты возмещаются маржинальной прибылью от реализации. Продажи сверх точки безубыточности принесут доход в размере маржинальной прибыли от этой реализации, тогда как товар, проданный в количестве менее 20 упаковок, будет убыточным.

На этой теоретической модели очень удобно анализировать различные сценарии, определяя эффект от изменения цены или уровня затрат. Так, мероприятия, приводящие к увеличению отпускной цены, а также все способы снижения величины постоянных или переменных издержек будут всегда сопровождаться при графическом представлении перемещением точки безубыточности влево и вниз, уменьшая тем самым зону убытков, но увеличивая в то же время зону прибыли. И если с затратами все понятно и оптимизация последних действительно является одним из удачных приемов повышения прибыльности бизнеса, то увеличение цены вне связи с конкурентным окружением и спросом на данный медикамент вряд ли станет целесообразным маркетинговым ходом. Кроме того, не следует забывать, что все подобные сценарии в достаточной степени умозрительны и могут использоваться лишь в качестве ориентиров. В реальной жизни, например, увеличение объема деятельности сверх определенного уровня может потребовать дополнительных постоянных затрат и одновременно с этим некоторого снижения переменных расходов, поскольку стоимость сырья на единицу продукции при его крупных оптовых закупках и соответственно наличии скидок значительно уменьшится.

Все вышеизложенное имеет отношение не только к фарминдустрии, но и к другим сегментам лекарственного рынка, в частности к его товаропроводящей цепочке - розничному сектору и оптовым дистрибьюторским компаниям. Для последних, в плане управления доходностью, самое главное - соизмерять величину наценки с рыночными ценами и уровнем затрат на содержание компании и на реализацию товаров. К ним также относятся и дополнительные услуги, как фактор привлекательности дистрибьюторской фирмы, в виде скидок, бонусов, бесплатной доставки и пролонгированных товарных кредитов, которые имеют свою стоимость, и так или иначе, но уменьшают маржу оптовика, делая его бизнес менее рентабельным. Ощутимый потенциал для оптимизации расходов оптовой фирмы легко обнаруживается и при пересмотре логистической стратегии. Не секрет, что у многих дистрибьюторов, значительная часть складских площадей занята товаром, вклад которого в совокупную реализацию в стоимостном выражении минимальный. Отсюда, грамотная организация политики закупок в сочетании с более рациональной структурой продаж, вне всякого сомнения, самым благоприятным образом отразится и на суммарной доходности фармкомпании.

Что касается розничных учреждений, то специфика их работы предполагает наличие в своем ассортименте заведомо убыточных препаратов, отказаться от которых не представляется возможным по многим причинам, в том числе из-за социальной составляющей деятельности аптек. Следовательно, чтобы оставаться конкурентоспособным предприятием и при этом вынужденно дотировать значимые для инвалидов и пенсионеров дешевые медикаменты, то самое главное, что необходимо аптеке в коммерческом смысле - это сосредоточиться на бестселлерах, не испытывая дефицита и перебоев в поставках по этим товарным позициям.