

Сенокосова О.В., Волчик Т.В.

## ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА МАРЖИНАЛЬНОЙ И ОПЕРАЦИОННОЙ ПРИБЫЛИ

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений руководству предприятия необходимо знать свои затраты. На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям предприятия. Для этого прежде всего необходимо иметь информацию о производственных расходах.

Для предприятия все более актуальной становится задача точного и полного определения себестоимости, и тем самым предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Необходимо использовать мобильную систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их использованием. В основе этой системы лежит деление затрат на постоянные и переменные.

Затраты классифицируются на переменные и постоянные в зависимости от того, как влияют на них изменения в уровне деловой активности предприятия.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия называются **постоянными** производственными затратами. Даже при росте или снижении объемов производства (продаж) в пределах релевантного ряда они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов. Постоянные расходы на единицу продукции изменяются ступенчато.

Совокупные постоянные расходы являются константой и не зависят от объемов деловой активности, но могут изменяться под воздействием других факторов (рост цен).

**Переменные затраты** возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т. е. зависят от деловой активности предприятия. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты.

Примером производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) — стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции — величина постоянная.

Для описания поведения переменных затрат используется специальный показатель — коэффициент реагирования затрат. Он характеризует соотношения между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K_{pz} = Y/X,$$

где  $K_{pz}$  — коэффициент реагирования затрат,

$Y$  — темпы роста затрат, %

$X$  — темпы роста деловой активности фирмы, %

Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными затратами.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить затраты, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными.

Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев затраты являются условно-переменными или условно-постоянными (смешанными). В этом случае изменение деловой активности предприятия также сопровождается изменением затрат, но в отличие от переменных данная зависимость не является прямой.

**Смешанные затраты** содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменное слагаемое), расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Для проведения анализа (разделения затрат) используется математическая формула, которая называется «формула затраты/объем».

$$Y = a + b \cdot X$$

где  $Y$  — смешанные затраты в денежном выражении.

$a$  — постоянная часть, не зависящая от объемов производства, в денежном выражении.

$b$  — переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат) в денежном выражении.

$X$  — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т. е.  $a = 0$ , то это переменные затраты. Если коэффициент реагирования затрат ( $b$ ) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Разделение смешанных затрат на постоянную и переменную компоненты соответствует расчету значений параметров  $a$  и  $b$  в уравнении  $Y = a + b \cdot X$ . Для таких расчетов существует несколько методов, в частности, минимаксный метод и регрессионный анализ [1].

*Сенокосова Ольга Владимировна. Аспирантка каф. бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестского государственного технического университета.*

*Волчик Татьяна Васильевна. Аспирантка каф. бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестского государственного технического университета.*

*Беларусь, БГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.*

Все затраты ведут себя по-разному. Некоторые затраты изменяются пропорционально изменениям в объеме деятельности (изменения количества человеко-часов, часов работы оборудования). Другие затраты остаются неизменными, даже при изменении объема производства. Понимание поведения издержек, то есть выделение их постоянной и переменной части, необходимо для осуществления следующих методов управления:

- ❖ Калькулирование себестоимости по методу «директ-костинг»;
- ❖ Анализ точки безубыточности;
- ❖ Разработка системы бюджетирования;
- ❖ Оценка эффективности деятельности центров ответственности.

В связи с переходом на международные стандарты, интеграции бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в мировую практику, учет призван не только адекватно отражать уже происшедшие изменения в хозяйственной деятельности предприятия, но и нацеливать на перспективные шаги, подталкивать развитие производства в том или ином направлении. В таких условиях система учета затрат на производство занимает центральное место во всей системе управления предприятием. Она является основой для расчета себестоимости продукции, подсчета полученного финансового результата.

В странах с рыночной экономикой по учету затрат на производство большое применение нашла система «директ-костинг». Такой порядок учета затрат и калькуляции себестоимости пока не нашел широкого применения в Республике Беларусь, так как он не стыкуется с нашими налоговыми законодательными актами. Следовательно, можно говорить о практическом применении лишь отдельных элементов системы «директ-костинг» [2].

Данная система основана на исчислении себестоимости по переменным затратам (сокращенной себестоимости) и списании постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Такое деление затрат обусловлено прежде всего тем, что постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством конкретного изделия, а являются периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Следовательно, ставится под сомнение вывод о том, что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в себестоимость продукции. Однако, нельзя не учитывать большой размер постоянных расходов и их влияние на общую величину затрат на производство.

Прямые затраты, т. е. затраты, связанные с производством конкретного вида изделия, собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Себестоимость готовой продукции в данном случае отражается по дебету счета 40 «Готовая продукция» бухгалтерской проводкой Д-т 40 — К-т 20, 23.

Прямые условно-переменные затраты предварительно накапливаются на счете 25/1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 и 23. Косвенные условно-переменные затраты предварительно накапливаются на счете 25/2 «Общепроизводственные расходы». По списанию данных затрат нет единого мнения. Рекомендациями по переходу на новый План счетов РФ, введенный в действие с 01.01.2001 г., предлагается несколько вариантов списания косвенных затрат на себестоимость продукции (работ, услуг). Предлагается их в конце месяца переносить на счета 20, 23 и включать в себестоимость, либо относить на финансовые результаты отчетного периода (как постоянные расходы).

Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат должны отражаться на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части затрат по реализации продукции — на счете 43 «Коммерческие расходы».

Переменные затраты со счетов, 26, 43, (25/2) в конце каждого отчетного периода списываются на результаты от реализации продукции. Отражение данной операции возможно несколькими способами:

а) непосредственное списание данных расходов на счет финансовых результатов 80 «Прибыли и убытки» (Д-т 80 — К-т 26, 43 (25/2)).

б) расчет финансового результата от реализации на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» с последующим перенесением прибыли или на счет 80 [3].

Применение данной системы учета затрат позволяет более точно рассчитать рентабельность конкретного изделия для правильного принятия краткосрочных решений; резко снижает объем учетных работ. Однако система «директ-костинг» не соответствует нормам отечественного налогового учета. Следовательно, применение ее возможно только параллельно с расчетом себестоимости продукции с полным распределением затрат. Кроме того, калькуляция себестоимости на уровне переменных (прямых) затрат в условиях рынка связана с установлением нижнего предела цены, т. е. предела, до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Идеальных методов расчета себестоимости не существует, все зависит от поставленных целей. Не случайно, один из принципов организации управленческого учета — разная себестоимость для различных целей.

Следующим методом управления, для которого важную роль играет разделение затрат на постоянные и переменные, является анализ безубыточности.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, затратами и прибылью в течение краткосрочного периода. По существу анализ сводится к определению точки безубыточности такого объема производства (продаж), который обеспечивает предприятию нулевой финансовый результат, т.е. предприятие не несет убытков, но еще не имеет и прибыли. Одним из методов, применяемых для определения точки безубыточности, является метод маржинального дохода.

Он основан на расчете **маржинального дохода**, определяемого как разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами.

В кризисные периоды ради сохранения рынков сбыта предприятию целесообразно продолжать производство, даже если цена ниже себестоимости продукции. При этом минимально допустимой может быть цена, покрывающая только переменные расходы, так как убытки в этом случае не превышают постоянных расходов.

Почти такой же ущерб (на сумму постоянных расходов) предприятие понесло бы при остановке производства, но при этом потеряло бы свою долю рынка. Кроме того, расчет маржинального дохода позволит сделать более точный и реальный анализ финансового состояния предприятия и принять правильное решение по составу выпускаемой продукции.

Знание постоянных (условно-постоянных) и переменных (условно-переменных) затрат, а также цены товара (работы, услуги) позволяет рассчитать в натуральном выражении объем производства (выполнения работ, оказания услуг), обеспечивающий безубыточную работу предприятия:

$$K_{кр} = Z_{y-n} / (Ц - Z_{y-пер})$$

или

$$K_{кр} = Z_{y-n} / МД,$$

где  $K_{кр}$  – объем производства (выполнения работ, оказания услуг), обеспечивающий безубыточную работу предприятия.

$Z_{y-n}$  – условно-постоянные затраты предприятия, руб.

$Z_{y-пер}$  – условно-переменные затраты предприятия, руб.

$Ц$  – цена изделия, руб.

$МД$  – маржинальный доход.

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются:

1. математический метод (метод уравнения);
2. метод маржинального дохода (валовой прибыли);
3. графический метод.

Проблема определения точки безубыточности приобретает в современных условиях особое значение. Это важно для предприятий при формировании обоснованных цен на продукцию. Владея вышеперечисленными методами можно моделировать различные комбинации объема реализации, издержек и прибыли, выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию не только покрыть свои затраты, учесть темпы инфляции, но и создать условия для расширенного воспроизводства. Однако необходимо помнить, что рассмотренные методики анализа могут быть применены лишь при принятии краткосрочных решений [2].

Изучение поведения затрат необходимо также для осуществления перспективного планирования и контроля деятельности предприятия. Так, в последнее время все чаще говорят о применении системы бюджетирования (всестороннего комплексного планирования деятельности предприятия).

Бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемые доходы, которые должны быть получены, расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели [2].

Таким образом, возможно бюджетирование объемов продаж и себестоимости реализации, соответствующей этим объемам: планируются затраты на производство и операционные издержки. Для этих целей составляется производственный (операционный) бюджет, который включает в себя ряд частных затратных бюджетов, связанных между собой:

- ✓ бюджет основных трудовых затрат – показывает величину прямых затрат труда в натуральном и стоимостном выражении,
- ✓ бюджет закупок материальных ресурсов – показывает необходимое количество и стоимость закупки прямых материальных ресурсов,
- ✓ бюджет накладных расходов – включает затраты, отличные от прямых материальных затрат и прямых затрат на труд: стоимость вспомогательных материалов и вспомогательной рабочей силы; затраты на топливо, воду, электроэнергию; амортизационные отчисления и прочие общепроизводственные расходы,
- ✓ бюджет административных расходов – включает расходы, которые относятся к общей административно-хозяйственной деятельности и обслуживанию в интересах всего производства.

Как видим, производственный процесс связан не только с затратами прямых материальных и трудовых ресурсов, непосредственно зависящих от запланированного объема производства, но также и с накладными расходами по управлению и обслуживанию производства, по обеспечению работоспособности технологического оборудования, по освещению, отоплению, и обогреву зданий цехов и другими расходами.

Для целей бюджетирования важным является разделение прямых и накладных расходов на переменную и постоянную составляющие.

Бюджетная программа зависит от эффективной системы учета затрат. Система учета издержек производства должна представлять данные о стоимости прямых затрат труда и материалов по этапам работы или по центрам затрат; она должна давать сведения о накладных расходах как в производственных, так и в обслуживающих подразделениях. В системе учета затрат можно использовать как ранее произведенные, так и текущие затраты, а также нормативные затраты (там, где принята система нормативных затрат, существует твердая основа для составления бюджетов) [4].

Величина накладных расходов определяется из организационной структуры предприятия, схемы управления производством, штатного расписания, на основе других факторов и исходя из конкретных условий работы предприятия. Отнесение постоянных затрат на конкретную продукцию и производственные участки иногда бывает очень сложным делом. Но при бюджетировании накладные расходы должны быть отнесены на те отделы, которые их производят. На предприятиях, которые уже работают длительное время, на основе статистических наблюдений устанавливаются нормы постоянных расходов.

Планирование и контроль накладных расходов имеет две главные цели:

1. Минимизировать накладные расходы, где бы они ни возникали.
2. Убедиться, что накладные расходы распределены по различным работам и изготавливаемым продуктам наиболее точным способом.

В рамках применения системы бюджетирования четко разделить затраты на переменные и постоянные возможно при составлении бюджетов переменных и постоянных затрат. Гибкое бюджетирование делает различие между переменными и постоянными затратами, позволяя, тем самым осуществлять автоматическую подстройку бюджета к тому уровню активности, который фактически имеет место.

Оценка эффективности деятельности центров ответственности помогает в определении того, насколько успешной или неудачной оказалась эта деятельность. Система учета по центрам ответственности представляет собой систему по учету расходов и доходов в рамках центра ответственности (центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций).

Информация о затратах аккумулируется и анализируется в центрах затрат предприятия. Руководитель центра затрат несет основную ответственность за качество и количество товаров или услуг, а также за понесенные прямые и накладные затраты. Подход на основе выделения центров затрат предполагает сравнение плановых (бюджетных) и фактических переменных и постоянных затрат, исследование возникающих отклонений (благоприятных или неблагоприятных), принятие корректирующих мер для более эффективного управления этими затратами, поддержку производительности на заданном уровне.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ. — СПб.: Азбука, 2001. — 496 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. — 533 с.
3. Шнейдман Л. З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. — 96 с.
4. Ковалев Л. А. Управление посредством бизнес-плана и бюджетов. //Бухгалтерский учет и налоговое законодательство. № 3-4.1-28 февраля 1999.