

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Керимов В.Э., к.э.н., доцент,
Комарова Н.Н., старший преподаватель,
Епифанов А.А., аспирант

Московский Университет Потребительской Кооперации

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ УЧЕТА «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня его информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на ее смену пришла новая модель — модель интенсивного развития. Использование этой модели, в свою очередь, потребовало решения стратегических задач управления на основе четкого подразделения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные, производственные и периодические.

Экономисты затрудняются утверждать, кто из ученых стоял у истоков теоретического обоснования такой классификации затрат. Еще в 1781 году Т.Е. Клиштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» на примере металлургического производства показал, как прямые затраты нужно относить на отдельные фазы (передель): добывающее производство; угольное; переработка шлаков; плавка; кузнечное производство. А накладные расходы, по его мнению, следовало списать прямо на счет результатов за период.

Впервые в пользу граничных затрат высказался видный немецкий ученый О. Шмаленбах. В 1899 году в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», опубликованной в газете «Немецкая металлургия», он провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами. Кроме того, в данной статье были упомянуты такие понятия, как «первичные накладные расходы», «вторичные накладные расходы», «постоянные затраты», «переменные затраты», «прогрессивные затраты» и «дегрессивные затраты». О. Шмаленбах уже тогда считал теоретически правильным относить на конкретных покупателей только первичные накладные расходы, а вторичные — покрывать

за счет валовой прибыли. Идея же организации учета сумм покрытия впервые им была обнародована в его работе «Основы учета себестоимости и политика цен», изданной в 1902 году.

На необходимость четкого разграничения затрат между постоянными и переменными их частями указывал также в 1903 году Г. Гесс. По этому поводу он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам — все оставшиеся элементы» [Hese H. Manufacturing. Capital Costs, Profits and Dividends. — The Ingengering Magazine — vol. 26. № 3].

Приведенные примеры теоретического и практического приложения идеи разграничения затрат на постоянные и переменные не имели под собой еще основания — их зависимости от объема производства. Такую зависимость впервые обосновал Дж. Кларк. В 1923 году он предложил подразделять валовые издержки производства, в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные. К постоянным, по его мнению, следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в надлежащем состоянии; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным же затратам, согласно Дж. Кларку, следовало относить стоимость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства.

В 1936 году, развивая эти идеи, американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение — «Директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 года в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «Директ-костинг» стал преобладающим методом учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление «Директ-костинга» имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые — переменных. Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода — завышенными.

В 30-е годы XX века исследования в области системы «Директ-костинг» также провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс, Чарльз М. Кнопфель. Ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического объема производства. С помощью это-

го графика можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли.

Значительный вклад в развитие идеи «Директ-костинг» внес К. Румель, издав книгу «Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин». В ней содержится практическое руководство по использованию учета затрат как информационного инструмента, действующего по принципам «Директ-костинга». Он же ввел понятие «учет затрат по блокам». По его мнению, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделия только пропорциональные затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть «учетом затрат по блокам». Сущность идеи К. Румеля состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.

Значительное развитие система «Директ-костинг» получила после второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства. В результате этого в начале 50-х годов в США ряд компаний стали возвращаться к учету только прямых затрат, но теперь к ним, кроме материалов и заработной платы рабочих, стали относить еще и переменные накладные расходы.

Фактическое внедрение системы «Директ-костинг» в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 году ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время «Директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции — «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости». На наш взгляд, приемлемым названием для озвучивания этой системы у нас в стране является термин: «маржинальный метод бухгалтерского учета». Мы это связываем с тем, что основным показателем при системе «Директ-костинг» является маржинальный доход. С его помощью определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия и т.д. В этих условиях термин «маржинальный метод» для отечественных специалистов становится более понятным и значимым, чем «Директ-костинг». Кроме того, как мы уже отмечали, в Великобритании и Франции для характери-

стики данной системы также основной упор делается именно на маргинальную направленность.

Невзирая на то, что бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему «Директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и обоснования для принятия как перспективных, так и оперативных управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

2. РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Система учета «Директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия.

Все затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты — непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.), а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, социальные нужды населения и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции — косвенно.

На наш взгляд, в системе учета «Директ-костинг» поведение затрат, в первую очередь, зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

Решению каждой задачи должен соответствовать свой классификационный признак.

По **экономическому содержанию** затраты целесообразно группировать в разрезе *экономических элементов и статей калькуляции*.

Экономическим элементом принято называть первичный, однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

Действующим Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен единый для всех организаций следующий перечень экономически однородных элементов затрат:

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на произ-

водство какого конкретного изделия они использованы.

К сожалению, классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислять себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. В этих целях используют классификацию затрат по **статьям калькуляции**.

Калькуляционной статьей принято называть определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом.

Группировка затрат **по калькуляционным статьям** позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и отдельных его подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции для производственных предприятий при применении системы учета «Директ-костинг» может выглядеть следующим образом:

1. «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
2. «Полуфабрикаты собственного производства»;
3. «Возвратные отходы (вычитаются)»;
4. «Вспомогательные материалы»;
5. «Топливо и энергия на технологические цели»;
6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
7. «Отчисления на социальные нужды»;
8. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
9. «Потери от брака»;
10. «Общепроизводственные расходы»;
11. «Прочие производственные расходы»;
12. «Итого производственная себестоимость».

По **местам возникновения** затраты следует группировать и учитывать в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений организации, т.е. центров затрат. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг). Это позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях и оценивать деятельность каждого подразделения и ответственного менеджера.

Предыдущая классификация затрат наилучшим образом проявляет себя в зависимости **от сферы их возникновения и функциональной деятельности предприятия**. По данному признаку затраты необходимо подразделять на *снабженческо-заготовительные, производственные, бытовые и организационно-управленческие*.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное представление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и

способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

По **способу включения в себестоимость продукции** затраты организации в системе учета «Директ-костинг» подразделяются на *прямые* и *косвенные*.

Прямые являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на конкретные объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на себестоимость определенного конкретного изделия.

Косвенные же расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции. Такие расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (базе) их распределения (заработной плате производственных рабочих, количеству часов отработанного времени и т.п.).

Деление затрат на прямые затраты и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

По **роли, выполняемой в технологическом процессе изготовления продукции, и целевому назначению** затраты организации необходимо подразделять на *основные* и *накладные*. Данное деление затрат необходимо для планирования, учета, анализа, контроля и регулирования производственной деятельности как организации в целом, так и отдельных подразделений.

К **основным расходам** относятся все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции или оказанием услуг, т.е. это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и т.д.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных расходов и расходов на продажу.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых затрат, а накладные — косвенных, но они не являются тождественными.

Группировка затрат на основные и накладные необходима при организации учета по системе «Директ-костинг». Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу включения в себестоимость отдельных видов изделий

в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

В зарубежной литературе основные затраты называются *затратами на продукт (product cost)*, а накладные — *затратами периода (period cost)*. Такое разделение затрат основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только *производственные затраты*. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделий и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Они используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем, она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, т.к. получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношения объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Производственные затраты включают в себя:

- прямые материальные затраты;
- прямые расходы по оплате труда с отчислениями на социальные нужды;
- потери от брака;
- производственные накладные расходы.

Периодические расходы подразделяются на коммерческие, общие и административные расходы. К ним относится существенная часть общей массы расходов на управление, обслуживание производства, сбыт продукции, которая, как считают менеджеры, зависит не от объема производства и продаж, а от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Важное значение в системе учета «Директ-костинг» имеет группировка затрат **по отношению к объему производства**. По данному признаку затраты подразделяются на *переменные и постоянные*.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства, т.е. *зависят от деловой активности организации*. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. К производственным затратам относят 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 продаж.

К **постоянным** относят затраты, величина которых в абсолютной сумме в течение отчетного периода

практически не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов и др.

В реальной жизни некоторые затраты носят двойственный характер, т.е. имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами, или условно-переменными (условно-постоянными).

Разделение затрат на *постоянные и переменные* имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Систему учета «Директ-костинг» предприятие имеет возможность организовать в соответствии с выбранной учетной политикой. Новый план счетов бухгалтерского учета позволяет применять несколько схем учета затрат на производство.

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный. Однако в зависимости от способа учета выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг каждая из указанных схем может быть осуществлена в двух вариантах: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без использования этого счета. Таким образом, можно говорить о принципиальной возможности использования четырех вариантов построения учета затрат на производство.

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака — со счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Традиционный вариант учета получил в новом плане счетов дальнейшее развитие. В системный учет введена специальная синтетическая позиция, позволяющая контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства. Речь идет о счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (ранее счет 37). Согласно инструкции по применению плана счетов этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Следует сразу же оговориться, что применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не является обязательным. Он используется «по желанию» или по мере необходимости. Основное условие включения его в схему синтетического учета — наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции (стандарт-костс, нормативный учет).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по обычной схеме, рассмотренной выше. Однако в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной (плановой) себестоимости, отражается по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Сданные заказчиком работы и оказанные услуги регистрируются по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В результате на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может

быть экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, или перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой). Сумма отклонения переносится со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи»: экономия сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», а перерасход списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Таким образом, ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации. В целях управления в конкретной организации могут потребоваться иные аспекты группировки информации на данном счете.

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем. Как мы отмечали, условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Рас-

ходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанный вариант, так же как и традиционная схема учета затрат на производство, может быть реализован с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При этом записи в части учета условно-переменных расходов делаются по аналогии с описанными выше.

4. АНАЛИЗ ВЗАИМОСВЯЗИ И СООТНОШЕНИЯ «ЗАТРАТЫ — ОБЪЕМ — ПРИБЫЛЬ»

При планировании производственной деятельности часто используют анализ «затраты — объем — прибыль». Если определен объем производства, то в соответствии с портфелем заказов благодаря этому анализу можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получить определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

Анализ «затраты — объем — прибыль» — это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, объема производства, выручки (дохода), и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности; что позволяет менеджеру использовать результаты анализа по данной модели для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» — один из самых мощных инструментов, имеющих в распоряжении менеджеров. Он помогает им понять взаимоотношения между ценой изделия, объемом или уровнем производства, прямыми затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами и прибылью. Он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений. Эти решения касаются вопросов определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д. Благодаря такому широкому спектру применения анализ «затраты — объем — прибыль», несомненно, является лучшим средством управления,

чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации.

Анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит маржинальной прибыли. Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинальной прибыли. Достичь этого возможно разными способами: снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации; увеличить постоянные затраты и увеличить объем; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

Величина маржинальной прибыли в расчете на единицу продукции также оказывает существенное влияние на выбор модели поведения фирмы на рынке.

Одним словом, в использовании маржинальной прибыли заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходом предприятий.

Анализ «затраты — объем — прибыль» часто называют анализом величин в критической точке. Под критической точкой понимается та точка объема продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции.

Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Таким образом, критической является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль. Эту точку называют также «мертвой», или точкой безубыточности, или точкой равновесия. В литературе часто можно встретить обозначение этой точки как точки рентабельности.

Для вычисления взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» используются три метода: уравнений, маржинальной прибыли и графический.

Рассмотрим каждый из этих методов на конкретном примере.

Организация планирует продавать на рынке авто-ручки. Она может приобретать за 0,8 руб., а продавать по 1 руб. за каждую. Единовременная арендная плата за место (условно) составляет 20 руб. Сколько ручек нужно продать, чтобы достигнуть критической точки?

Метод уравнения. Любой отчет о финансовых результатах может быть представлен в виде следующего уравнения:

Выручка - Переменные затраты - Постоянные затраты = Чистая прибыль.

Обратимся к нашему примеру. Пусть X равно количеству единиц, которые необходимо продать, чтобы достигнуть критической точки.

$$1X - 0,8X - 20 = 0$$

$$0,2X = 20 \text{ руб.};$$

$$X = 20 \text{ руб.} / 0,2 \text{ руб.} = 100 \text{ единиц.}$$

Метод маржинального дохода — это модификация предыдущего. Маржинальный доход равен выручке от реализации минус переменные затраты.

Маржинальный доход на единицу равен цене минус удельные переменные расходы: 1 руб. - 0,8 руб. = 0,2 руб.

Критическая точка определяется путем деления постоянных расходов на маржинальный доход на единицу: 20 руб. / 0,2 руб. = 100 руб.

Отчет о финансовых результатах в критической точке может быть представлен в следующем виде, показанном в табл. 1.

Таблица 1

ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ В КРИТИЧЕСКОЙ ТОЧКЕ

Показатель	Всего, руб.	На единицу, руб.
Выручка (1 руб. x 100 ед.)	100	1
Переменные расходы (0,8 руб. x 100 ед.)	80	0,8
Маржинальный доход	20	0,2
Постоянные расходы	20	-
Чистая прибыль	0	-

Графический метод. График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли (убытков).

Подставим отдельные компоненты наших расчетов графически (см. рис. 1).

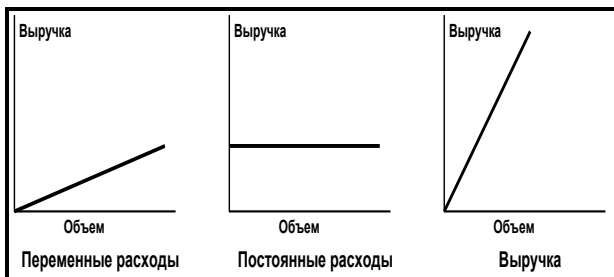


Рис. 1. Компоненты графического метода нахождения критической точки

Теперь скомплектуем переменные и постоянные расходы в отдельные графики, используя два подхода (рис. 2).

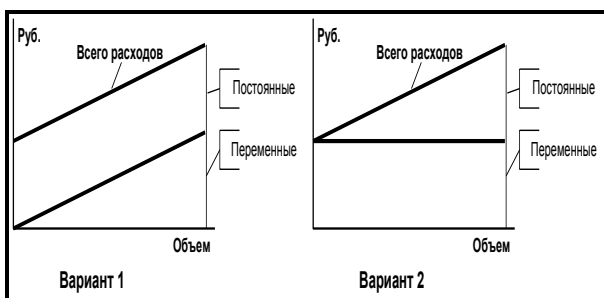


Рис. 2. Комплект переменных и постоянных расходов

Заметьте, что линия общих расходов одинакова при любом варианте.

Введем линию выручки (рис. 3).

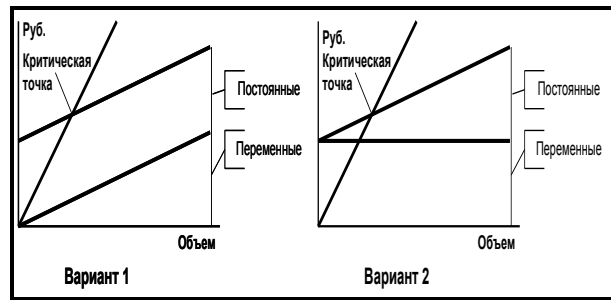


Рис. 3. Линия выручки

График, который представляет линию постоянных расходов над переменными (вариант 1), более удобен для бухгалтеров, так как на нем лучше виден размер маржинального дохода. Линия выручки и линия переменных расходов выходят из нулевой точки, и расстояние между линиями по вертикали дает маржинальный доход при любом объеме.

Теперь составим комплексный график (рис. 4).

1. Чтобы нанести на график линию переменных расходов, необходимо выбрать подходящий объем, например 180 единиц. Найдем точку расходов, соответствующую данному объекту: 0,8 руб. x 180 ед. = 144 руб. (точка А).
2. Чтобы нанести постоянные расходы, отметим на вертикальной оси точку, соответствующую 20 руб. (точка В), также отложим 20 руб. от 180 руб. (точка С). Используя эти две точки, начертим линию постоянных расходов параллельно линии переменных расходов. Линия ВС показывает общую сумму расходов.
3. Чтобы нанести на график линию выручки, возьмем тот же объем продаж (180 единиц). Нанесем точку Д, полученную от умножения цены за единицу на объем (1 руб. x 180 ед. = 180 руб.). Проведем линию выручки через точки Д и О (рис. 4).

Критическая точка (мертвая точка или точка перелома) образуется от пересечения линии выручки (ОД) и линии суммарных расходов (ВС).

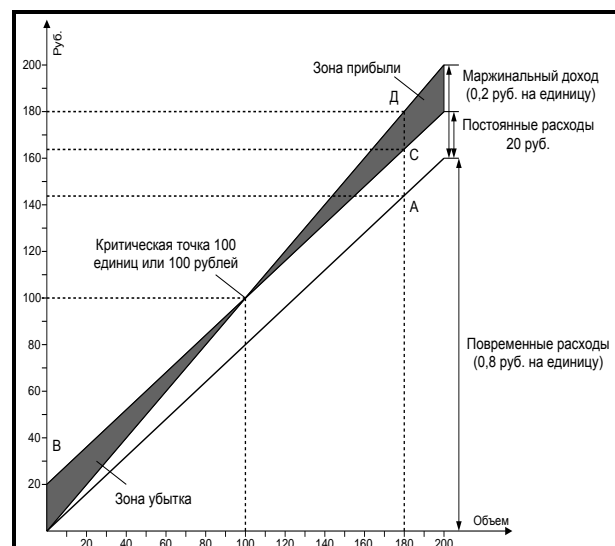


Рис. 4. Комплексный график

Обратите внимание, что на графике видна область прибыли и убытков при различных вариантах объема.

Достоверность картины в каждом отдельном случае зависит от точности изображения линий.

Заметьте, что выручка и переменные расходы изменяются прямо пропорционально относительно физического объема, в то время как постоянные расходы неизменны при любом объеме.

Очень часто для более эффективного управления организацией нужна информация о том, сколько товара необходимо продать, чтобы получить определенный размер прибыли (например, 16 руб.). Анализ «затраты — объем — прибыль» может помочь руководству в решении этого вопроса. Попробуем найти ответ разными способами.

Начнем с метода уравнения.

Пусть X — это количество ручек, которое необходимо продать, чтобы получить заданную прибыль. Тогда: Выручка-Переменные расходы-Постоянные расходы = Заданная прибыль.

$$1X - 0,8X - 20 \text{ руб.} = 16 \text{ руб.};$$

$$0,2X = 36 \text{ руб.};$$

$$X = 36 \text{ руб.} / 0,2 \text{ руб.} = 180 \text{ единиц.}$$

Финансовый отчет примет вид, показанный в табл. 2.

Таблица 2

ФИНАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Показатель	Всего, руб.
Выручка (1 руб. x 180 ед.)	180
Переменные расходы (0,8 руб. x 180 ед.)	144
Маржинальный доход	36
Постоянные расходы	20
Прибыль	16

График на рисунке 4 показывает, что при объеме реализации 180 единиц будет получена прибыль. Ее размер определяется как разница по вертикали между линиями ОД и ВС. Она равна 16 рублям.

Можно использовать и метод маржинального дохода. В этом случае сумму заданной прибыли необходимо отразить в числителе вместе с суммой постоянных расходов:

$$X = \frac{\text{Постоянные расходы} + \text{Заданная прибыль}}{\text{Маржинальный доход на единицу}}$$

$$X = \frac{20 \text{ рублей} + 16 \text{ рублей}}{0,2 \text{ рубля за единицу}}$$

$$X = 180 \text{ единиц.}$$

Кроме того, с помощью анализа «затраты — объем — прибыль» можно определить объем продаж, при котором прибыль будет равна определенному проценту от величины выручки. Однако для этого необходимо правильно составить уравнение. Например, если требуется прибыль в размере 8,89% от выручки, то уравнение примет вид:

$$1X - 0,8X - 20 \text{ руб.} = 0,0889 \times (1X)$$

$$1X - 0,8X - 0,0889X = 20 \text{ руб.}$$

$$0,1111X = 20 \text{ руб.}$$

$$X = 20 / 0,1111 = 180 \text{ единиц.}$$

При использовании маржинального метода будет применяться формула:

$$X = \frac{20 \text{ рублей} + 0,0889 (1X)}{0,2 \text{ рубля за единицу}}$$

$$0,2X = 20 \text{ рублей} + 0,0889 (1X)$$

$$0,1111X = 20 \text{ рублей}$$

$$X = 20 / 0,1111$$

$$X = 180 \text{ единиц.}$$

Следует помнить, что в основе анализа лежат определенные допущения, и нужно непременно выяснить, соответствует ли им реальная ситуация. Если меняются условия, то изменится и поведение затрат. Игнорирование допущений анализа «затраты — объем — прибыль» может привести к необоснованным решениям и прочим негативным явлениям.

Многие допущения, которые лежат в основе анализа, могут практически изменить полностью результат, лежащий за пределами области релевантности.

Второй график показывает, что соотношение выручки и расходов может реально действовать только внутри области релевантности.

Поведение затрат зависит от взаимодействия многих факторов. К ним относятся: физический объем, цены на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, производительность, изменение технологии производства, войны, забастовки, законодательство и т.д. Любой анализ основывается на допущениях поведения затрат, объема и выручки. Изменение ситуации приведет к изменениям графика и перемещению точки перелома. Использование анализа соотношения «затраты — объем — прибыль» принесет большую отдачу, если вы понимаете взаимоотношения факторов, влияющих на прибыль и особенно на затраты.

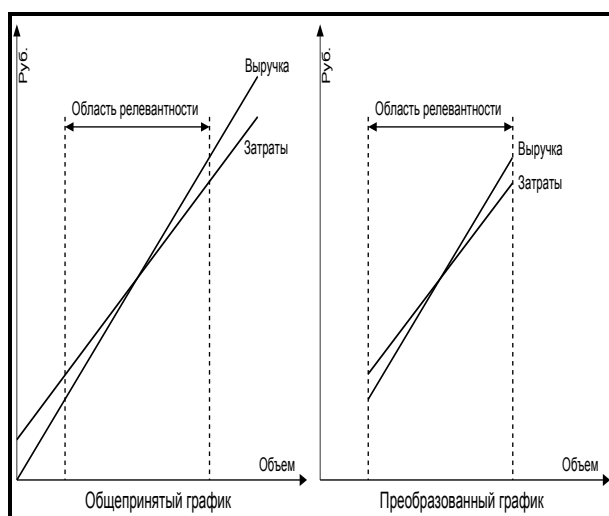


Рис. 5. Области релевантности

Ниже приведены допущения, которые могут ограничить точность и надежность анализа соотношения «затраты — объем — прибыль».

1. Поведение общих затрат и выручки жестко определено и линейно в пределах области релевантности.
2. Все затраты можно разделить на переменные и постоянные.
3. Постоянные расходы остаются независимыми от объема в пределах области релевантности.
4. Переменные расходы прямо пропорциональны объему в пределах области релевантности.
5. Цена реализации не меняется.
6. Цены на материалы и услуги, используемые в производстве, не меняются.

7. Производительность не меняется.
8. Отсутствуют структурные сдвиги.
9. Релевантно на затраты влияет только объем.
10. Объем производства равен объему продаж, или изменения начальных и конечных запасов в итоге незначительны (влияние изменения величины запасов на анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» зависит от того, какой метод оценки запасов применяется).

Допущения постоянно пересматриваются, так как бизнес динамичен, управленческий учет непрерывно готовит информацию о поведении затрат и периодически определяет точку перелома, т. е. критическую точку. Более того, не следует жестко связывать анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» с традиционными допущениями линейности и неизменности цен.

5. «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И ЦЕНОВАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ

В условиях рыночной экономики установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение.

Определение цены заключается в возможности изучения положения на рынке в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, в первую очередь необходимо задумываться о том, будет ли спрос на продукцию по предполагаемой цене. Если цена станет слишком высока и товар не будет пользоваться спросом у покупателей, то продавец будет вынужден постепенно снижать ее до уровня, удовлетворяющего покупателей, с одновременным снижением издержек по производству данного продукта (работы, услуги).

Существует несколько подходов к формированию цены в условиях рыночной экономики. Один подход — назначить такую цену, которая привлечет покупателей; другой — использовать цены конкурентов, чтобы установить для себя определенную границу цен; третий — использовать информацию о себестоимости продукции, с тем чтобы определить порог рентабельности, величину переменных затрат и маржинального дохода.

В управленческом учете используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены — это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Иными словами, это себестоимость, рассчитанная по переменным издержкам. Руководители российских предприятий, как правило, недооценивают значение данного показателя.

Очень часто бывают ситуации, когда при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов оправданно, даже при цене, величина которой не покрывает всех издержек. Снижать цену на такие заказы можно до ее краткосрочного нижнего предела.

Пример: Предприятие производит продукцию «А» и продает ее оптом по цене 35 руб. за штуку. При этом

постоянные затраты составляют 7,9 руб., а переменные — 21 руб. Полная себестоимость одного изделия равна 28,9 руб. Таким образом, удельная прибыль составляет 6,1 руб. за штуку.

Производственная мощность организации — 1 500 единиц изделия «А» в месяц. Фактический объем производства составляет 1 000 штук за месяц, т.е. производственные мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объемов производства. Организация не может увеличивать объем производства из-за трудностей со сбытом.

Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии изделия «А» в количестве 100 штук по цене 27 руб. Руководство организации должно решить, принять или отклонить полученное предложение.

На первый взгляд, организация должна отказаться, ведь цена контракта (27 руб.) ниже полной себестоимости изделия (28,9 руб.). Но нельзя сразу занимать такую позицию без экономического обоснования.

В связи тем, что речь идет о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже заложены в себестоимость и участвуют в калькуляции фактического объема производства (1 000 штук) изделия «А». Учитывая, что в рамках определенной масштабной базы (область релевантности) постоянные расходы не меняются при изменениях объемов производства, подписание контракта не приведет к их росту.

Таким образом, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену нужно сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции. В нашем случае переменные издержки, необходимые для производства единицы изделия «А», составляют 21 руб. С учетом цены контракта (27 руб.) поступившее предложение выгодно предприятию, и каждое изделие продукции «А», реализованное в рамках дополнительного контракта, принесет предприятию дополнительную прибыль в размере 6 руб. (27-21).

Иногда привлечение дополнительных заказов может быть оправданно, даже если их оплата не покрывает полностью издержек по их выполнению.

Такие управленческие решения разрушают традиционные представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

В реальной действительности цены меняются, и влияние от их изменения необходимо правильно оценить. Для этого применяется чувствительный анализ, использующий прием «что будет, если». Данный прием предполагает ответ на вопрос, как изменится результат, если первоначально спроектированные данные не будут достигнуты или изменится ситуация с допусками. В контексте анализа соотношения «затраты — объем — прибыль» чувствительный анализ даст ответы на вопрос, какова будет прибыль, если объемные показатели отклонятся от запланированных или какая будет прибыль, если удельные переменные расходы возрастут на 10%?

Инструментом анализа чувствительности является маржа безопасности, т.е. та величина выручки, которая находится за критической точкой. Ее сумма показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

Рассмотрим пример анализа чувствительности. Удельный маржинальный доход и критическая точка зависят от изменения переменных расходов. Допустим, в примере с авторучками (см. гл. 4.), организация сможет приобретать ручки не за 0,8 руб., а за 0,9 руб., а продавать неизменно по 1 руб. Удельный маржинальный доход упадет в этом случае с 0,2 до 0,1 руб., и критическая точка поднимется со 100 до 200 единиц.

Степень контроля за величиной переменных расходов различна в зависимости от объема продаж, что объясняется психологией менеджеров. Когда наблюдается бум, управляющие склонны наращивать объем производства и реализации, а при спаде они начинают следить за затратами. При снижении объема продаж обычно уменьшают отпускные цены и увеличивают коммерческие расходы, в то же время делается попытка повысить производительность труда, снизить текучесть кадров и заготовить ресурсы по более низким ценам. Это одна из причин ограничения применения анализа соотношения «затраты — объем — прибыль», так как при его построении допускается прямо пропорциональная зависимость величины переменных расходов от объема и не принимается во внимание вышеописанная психология менеджеров.

Постоянные расходы не статичны от года к году. Они могут быть намеренно увеличены для обеспечения более прибыльной комбинации производства и распределения, эти изменения отразятся на выручке, переменных и постоянных расходах. Например, можно увеличить расходы по продаже, заменив реализацию через оптовиков на прямую, непосредственно на рынке. Эта комбинация дает возможность повысить отпускную цену. Может быть приобретено более современное оборудование с целью сокращения удельных переменных расходов. Но в некоторых случаях более мудрым будет решение о сокращении постоянных расходов, например замена розничной торговли на оптовую.

После того как сделаны основные предложения по изменениям в постоянных расходах, менеджер прогнозирует вызванные этим предложением изменения прибыли и удельной маржи. Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку перелома.

Постоянные расходы являются константой только по отношению к данному уровню деятельности и в данный период времени. Предприятия редко достигают 100%-ного использования мощностей, поэтому, когда планируются радикальные изменения объема, многие постоянные расходы приводят к «непредвиденным потерям» в результате управленческих действий. Удар, нанесенный постоянным расходам, снижает критическую точку и дает возможность фирме выдержать большее снижение объема, прежде чем появятся убытки.

Уровень маржинального дохода часто помогает менеджерам решать, какую продукцию протолкнуть, а какую нет, или терпеть ее, потому что выручка от ее продажи способствует реализации другой продукции.

Маржинальный доход лежит в основе управленческих решений, связанных с сокращением производства (продукции). В пределах краткосрочного периода, если продукт приносит дохода больше, чем его переменные расходы, он вносит вклад в общую прибыль. Эта ин-

формация поступает мгновенно, если используется маржинальный подход. При традиционном подходе трудно получить релевантную информацию, но менеджер может быть введен в заблуждение себестоимостью единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов.

Маржинальный доход может быть использован при выборе альтернатив, которые могут возникнуть при обсуждении снижения цены, проведении специальных рекламных компаний, использовании премий, стимулирующих объем реализации. Обычно высокий рейтинг маржинального дохода служит стимулом к улучшению потенциального чистого дохода от реализации. Снижение рейтинга говорит о необходимости увеличения объема продаж, чтобы покрыть дополнительные расходы по стимулированию реализации.

Когда ожидаемая прибыль согласована, определение ее размера может быть быстро обеспечено подсчетом числа единиц, которые необходимо продать. Эти вычисления легко сделать, разделив сумму постоянных расходов и ожидаемой прибыли на удельный маржинальный доход.

Решения часто принимаются для того, чтобы выявить, использование каких материалов или машин наиболее выгодно может обеспечить максимально высокую прибыль. Маржинальный подход представляет данные для выявления продукции, дающей наибольший маржинальный доход.

Сторонники этого подхода утверждают, что исчисление себестоимости на этой основе позволяет менеджерам лучше понять взаимное поведение затрат, объема, цены, прибыли и быть более мудрыми в политике цен. В конечном итоге максимальная цена устанавливается спросом. Минимальная временная цена иногда устанавливается на основе величины переменных расходов и необходимости реализации.

Реализационная корзина — это набор относительных долей продукции, которые в общей сумме дают выручку. Если структура меняется, то заданная выручка может быть достигнута. Однако влияние на прибыль этих сдвигов будет зависеть от того, в сторону высоко- или низкорентабельной продукции произошло изменение первоначальной структуры.

Анализ структурных сдвигов часто вносит ясность в отклонения фактической прибыли от запланированной, даже если менеджеры строго контролируют общий объем продаж.

Управляющие стремятся максимизировать реализацию всей продукции. Однако им следует периодически сверяться с лимитами ресурсов.

Дополнительные производственные мощности могут оказаться бесполезными. При решении вопроса о выпуске продукции обязательно отдавать предпочтение более рентабельной.

6. «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Деление издер-

жек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Теперь покажем на примере, каким образом использование метода учета затрат и калькулирования по сокращенной себестоимости может способствовать принятию решений об ассортименте выпускаемой продукции. Предположим, предприятие производит и реализует три изделия:

- изделие "А" — 1 000 шт. по цене 35,00 руб.;
- изделие "Б" — 1 200 шт. по цене 40,00 руб.;
- изделие "В" — 1 500 шт. по цене 25,00 руб.

Переменные издержки на производство и сбыт изделия "А" составляют 21 000 руб., изделия "Б" — 36 000 руб., изделия "В" — 23 000 руб., итого — 80 000 руб. Постоянные издержки предприятия составили 30 000 руб. и были распределены между изделиями пропорционально переменным издержкам. Рассчитаем затраты предприятия на производство и реализацию единицы каждого из этих изделий (таблица 4).

Таблица 4
ЗАТРАТЫ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ЕДИНИЦЫ ИЗДЕЛИЯ

(руб.)

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Постоянные затраты	7,9	11,3	5,7
Полная себестоимость	28,9	41,3	21,0
Цена	35,0	40,0	25,0
Прибыль	+6,1	-1,3	+4,0

Как видно из данной таблицы, прибыль на единицу изделия "Б" является отрицательной величиной. Однако прежде чем принимать решение о том, сохранить это изделие в ассортименте или отказаться от его производства, необходимо рассчитать прибыль предприятия от реализации всех производимых им изделий. Для получения прибыли важно, чтобы сумма выручки превышала сумму переменных затрат.

В рассмотренном примере общая выручка от реализации всех изделий составляет 120 500 руб. (35 000 + 48 000 + 37 500), валовые издержки предприятия 110 000 руб. (80 000 + 30 000), а прибыль предприятия от реализации всех изделий составила 10 500 руб. (120 500-110 000).

Поскольку предприятие имеет в ассортименте изделие "Б", убыточное по полной себестоимости, посмотрим, как изменится прибыль предприятия, если отказаться от производства этого убыточного изделия.

В случае отказа от производства изделия "Б" выручка предприятия сократится на объем выручки от реализации этого изделия и составит 72 500 руб. (120 500-48 000). При этом также сократятся издержки предприятия на сумму переменных затрат, необходимых для производства и реализации изделия "Б" на величину 36 000 руб. (1 200 * 30). В связи с тем, что постоянные затраты не зависят от объема производства, отказ от производства изделия "Б" не повлияет на их величину.

Затраты предприятия без производства изделий "Б" составят 74 000 руб. (110 000-36 000). В этом случае убытки предприятия составят 1 500 руб. (72 500-

74 000), а общие убытки будут равны 12000 руб. (10 500 + 1 500), имея в виду, что 10 500 руб. для предприятия — прямая потерянная прибыль.

Таким образом, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять правильное решение, отказаться от "убыточных" изделий и потерять прибыль. Использование метода учета затрат и калькулирования по сокращенной себестоимости позволяет избежать подобных ошибок (табл. 5).

Таблица 5
РАСЧЕТ МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА НА ЕДИНИЦУ ИЗДЕЛИЯ

руб.

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Средние переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Цена	35,0	40,0	25,0
Средняя величина маржинального дохода	+14,0	+10,0	+ 9,7

Как видно, у всех трех изделий маржинальный доход на единицу изделия положительный. Если отказаться от производства 1 шт. изделия "Б", предприятие потеряет 10 руб. маржинального дохода. Отказ от производства 1 200 шт. изделия "Б" приведет к потерям в размере 12 000 руб. (1 200 * 10). Отсюда можно сделать вывод: изделие "Б" необходимо сохранить в ассортименте.

Теперь предположим, что предприятие имеет возможность производить и реализовывать новое изделие "Г" в объеме 1 700 шт. по цене 30 руб. за 1 шт. При этом средние переменные затраты по этому изделию составляют 17 руб. Выпуск и реализация данного изделия предприятию выгодна. Средняя величина маржинального дохода равна 13 руб. (30-17). Увеличение прибыли предприятия от данного изделия составит 22 100 руб. (1700 x 13).

Однако производственные мощности предприятия пригодны для производства только 4 000 шт. изделий. Если предприятие собирается наладить производство нового изделия "Г", ему придется отказаться от выпуска 1 400 шт. других изделий. Отсюда вопрос: стоит ли вводить в ассортимент новое изделие и если да, то производство каких изделий следует сократить?

Величина маржинального дохода для единицы изделия "Г" составляет 13 руб. Среди всех производимых предприятием изделий наименьшая средняя величина маржинального дохода у изделия "В" (9,7 руб.). Если отказаться от производства 1 400 шт. изделий "В", то предприятие потеряет 13 580 руб. (1 400 * 9,7), в то же время от выпуска изделия "Г" предприятие дополнительно получит 22 100 руб. Выигрыш предприятия от изменения в ассортименте составит 8 520 руб. (22 100-13 580).

В табл. 6 показано, как изменится прибыль предприятия, когда оно начнет выпускать изделие "Г".

Таблица 6
РАСЧЕТ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПОСЛЕ ИЗМЕНЕНИЯ В АССОРТИМЕНТЕ

№	Показатель	Изделие				Всего
		А	Б	В	Г	
1.	Объем выпуска, ед.	1 000	1 200	100	1 700	4 000

2.	Выручка от реализации всего выпуска, руб.	35 000	48 000	2 500	51 000	136 500
3.	Совокупные переменные затраты, руб.	21 000	36 000	1 530	28 900	87 430
4.	Совокупные постоянные затраты, руб.	-	-	-	-	30 000
5.	Прибыль (стр. 2 - стр. 3-стр. 4), руб.	-	-	-	-	19 070

Как видно, в результате обновления продукции положение предприятия улучшилось: прибыль выросла с 10500 руб. до 19070 руб.

В заключение отметим, что при анализе поведения прибыли, затрат и объема нужно быть осторожным, так как не всегда соблюдаются первоначальные допуски. Как только меняются условия, может измениться критическая точка и предполагаемая прибыль.

Главное преимущество этого метода заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это

позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Керимов Вагифа Эльдарович