

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

ИВАНОВА Ж.А.

ОПЕРАЦИОННЫЙ АНАЛИЗ

учебное пособие

**Улан-Удэ
2005**

Ж.А.ИВАНОВА

О П Е Р А Ц И О Н Н Ы Й А Н А Л И З

**Рекомендовано
Учебно-методическим объединением вузов
Финансовой академии
при Правительстве РФ
в качестве учебного пособия
для студентов вузов, обучающихся
по специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**Улан-Удэ
2005**

УДК 330
ББК У 053
И 202

Рецензенты: **Булдаева Т.С.** - генеральный директор аудиторской фирмы «Аудит-полис», кандидат экономических наук, доцент., **Балтахинова О.Р.** – к.э.н., доцент ВСГТУ.

Иванова Ж.А.
И 202 **Операционный анализ: Учебное пособие.** - Улан-Удэ: Издательство РИО ВСГТУ, 2005. - 77 с.

В учебном пособии раскрываются основы организации операционного анализа на предприятиях. В нем приведены основные принципы и задачи операционного анализа, классификация затрат в зависимости от целевой установки и направлений учета затрат. Кроме того, освещены вопросы проведения анализа затрат при принятии краткосрочных управленческих решений; анализа чувствительности изменений критических соотношений; анализа прибыли в системе директ-костинг. Приведена методика анализа соотношения «затраты-объем-прибыль».

Для студентов высших и средних специальных учебных заведений, бухгалтеров и специалистов в области экономического анализа.

Ключевые слова: критическая точка, анализ, расходы, маржинальный доход, прибыль

УДК 330
ББК У 053
© Ж.А.Иванова, 2005.
© ВСГТУ, 2005.

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие.....	4
Тема 1. Роль операционного анализа в рыночной экономике	
1.1 Сущность операционного анализа в рыночной экономике.....	5
1.2 Связь операционного анализа с другими функциями управления.....	8
Тема 2. Информационная база операционного анализа	
2.1. Понятие информационного обеспечения анализа хозяйственной деятельности.....	9
2.2.Основные требования, предъявляемые к информационной базе.....	11
2.3. Виды информации, используемые в операционном анализе.....	14
Тема 3. Затраты и их классификация	
3.1. Понятия «затраты», «расходы», «себестоимость».....	15
3.2. Поведение затрат.....	18
3.3. Классификация затрат для калькулирования и оценки готовой продукции.....	20
3.4.Классификация затрат для принятия управленческих решений.....	23
3.5. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования.....	24
Тема 4. Анализ затрат при принятии краткосрочных управленческих решений	
4.1. Центры ответственности как объекты управления продажами, затратами, прибылью, инвестициями.....	26
4.2. Методы дифференциации затрат.....	32
4.3. Анализ безубыточности производства.....	36
4.4. Методы анализа зависимости между доходами от продажи, издержками и прибылью...	42
4.5.Факторный анализ безубыточности.....	47
Тема 5. Анализ чувствительности изменений критических соотношений.	
5.1. Значение, задачи чувствительного анализа.....	51
5.2.Методика чувствительного анализа.....	52
Тема 6. Анализ выбора стратегии производства при ограничивающих условиях	
6.1. Директ-костинг и планирование производственной программы.....	55
6.2. Методика принятия решения в области производства продукции (работ, услуг).....	57
Тема 7. Анализ прибыли в системе директ-костинг	
7.1. Сущность прибыли в условиях рынка.....	64
7.2. Значение и задачи анализа прибыли.....	66
7.3. Формирование финансовых результатов.....	67
7.4. Анализ влияния на прибыль отдельных факторов, базирующихся на категории маржинального дохода.....	71
Литература.....	76

ПРЕДИСЛОВИЕ

В условиях рыночной экономики задачи анализа значительно расширяются, так как конкуренция заставляет предпринимателей активнее изучать информацию с целью предотвращения возможных ошибок при осуществлении своей хозяйственной деятельности. Для разумного применения законов рынка, повышения своей конкурентоспособности, постоянного совершенствования в рыночной системе, в современных условиях необходимо улучшать традиционные подходы к проведению анализа и разрабатывать новые методики и приемы анализа. Одним из таких методов, на наш взгляд, является операционный анализ.

Операционный анализ является неотъемлемой частью управленческого учета, а результаты этого анализа могут составлять коммерческую тайну предприятия.

Операционный анализ дает возможность решить широкий спектр задач, связанных с оценкой эффективности и производительности работы коммерческой организации. Он также может включать в себя оценку организационной структуры управления, методов производства и т.д.

В настоящей работе раскрываются основы организации операционного анализа на предприятиях. В ней приведены основные принципы и задачи операционного анализа, классификация затрат в зависимости от целевой установки и направлений учета затрат. Также освещены вопросы, касающиеся проведения факторного анализа безубыточности; разработки ассортиментной политики предприятия; выбора оптимальных решений из имеющихся альтернатив; анализа чувствительности, позволяющего учесть действие внешних и внутренних факторов производства и реализации; также представлена методика анализа прибыли в системе директ-костинг.

Представленный комплекс материала сформирован в результате обобщения и переработки отечественного и зарубежного опыта в области экономической теории, учета и экономического анализа. Также в процессе работы над учебным пособием были использованы материалы программы TACIS «Развитие бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации», где автор прошла обучение в Высшей школе международного бизнеса.

Автор благодарит кафедру Бухгалтерского учета, анализа и аудита Восточно-Сибирского государственного технологического университета, рецензента - доцента Булдаеву Т.С. за полученные от них замечания и рекомендации.

ТЕМА 1. РОЛЬ ОПЕРАЦИОННОГО АНАЛИЗА В РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКЕ

1. Сущность операционного анализа в рыночной экономике.
2. Связь операционного анализа с другими функциями управления.

Формирование и управление прибылью является основой предпринимательской деятельности. Масса полученной прибыли является характеристикой эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия является операционный анализ. Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов производства и сбыта продукции. Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка.

В широком смысле операционный анализ в качестве своей основной цели ставит оценку производительности и эффективности работы коммерческой организации и выработку рекомендаций для администрации предприятия.

В узком смысле под операционным анализом следует понимать анализ содействия доходу или анализ безубыточности.

Операционный анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю маржинального дохода.

Операционный анализ является неотъемлемой частью управленческого учета и управленческого анализа, а результаты этого анализа могут составлять коммерческую тайну предприятия. С помощью операционного анализа определяются резервы, обеспечивается объективная оценка состояния резервов производства и степени их использования. При этом очевидны реальный дефицит или убыток ресурсов, объективная потребность в их увеличении или прирост производства на имеющихся ресурсах. Но главное заключается не в том, чтобы оценить и указать на имеющиеся ошибки, а в том, что на базе операционного анализа разрабатываются пути мобилизации резервов, возможности их ресурсного и финансового обеспечения, т.е. способствовать повышению научной обоснованности принимаемых управленческих решений.

Операционный анализ может быть только внутренним. Он использует весь комплекс экономической информации, носит оперативный характер и полностью подчинен воле руководства предприятия. Только такой анализ имеет возможность реально оценить

состояние дел на предприятии, исследовать структуру себестоимости не только всей выпущенной и реализованной продукции, но и себестоимость отдельных ее видов, состав коммерческих и управленческих расходов, позволяет с особой тщательностью изучить характер ответственности должностных лиц за полученными отклонениями.

Особенностью формирования рыночных отношений на современном этапе является усиление влияния таких факторов, как жесткая конкурентная борьба, технологические изменения, компьютеризация обработки экономической информации и т.д. В этих условиях перед менеджерами предприятия встает множество вопросов:

- какой должна быть тактическая и стратегическая политика предприятия?
- как рационально организовать производственно-финансовую деятельность предприятия для повышения его эффективности?
- выгодно ли производство?
- выпуск какого вида продукции особенно выгоден?
- какая прибыль будет получена при этом?
- как должна измениться структура реализации для получения максимальной прибыли?
- какие подходы к учету и анализу затрат на производство обеспечивают правильность формирования себестоимости продукции?

На эти и другие важные вопросы ответ может быть получен в рамках операционного анализа. Сегодня на Западе неизмеримо усложняется ориентация предприятия, что ведет не просто к возрастанию роли управления им, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления.

Анализ – это связующее звено между различными функциями управления, это инструмент, обеспечивающий научный подход к управлению производством.

Отнесение операционного анализа к функциям управления обусловлено рядом обстоятельств:

- анализ проводится на всех уровнях управления и во всех подразделениях хозяйствующего субъекта;
- анализ строится на единой методологической основе, что дает возможность вырабатывать общие подходы к организации и проведению анализа в различных отраслях, регионах и других структурных сообществах хозяйствующих единиц;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности является необходимым элементом в системе функций управления предприятием, поскольку без него не могут реализовываться и многие другие функции, в первую очередь связанные с принятием управленческих решений.

Анализ занимает промежуточное место между функцией сбора информации и функцией принятия управленческих решений, поэтому он является основным компонентом обеспечения бескризисного развития хозяйствующего субъекта.

Задачи анализа в условиях рынка значительно расширяются, и это способствовало тому, что анализ стал играть главенствующую роль по отношению к планированию, стимулированию, организации, контролю и регулированию производства. Функции анализа реализуются в следующей последовательности: анализ – планирование текущее и оперативное – учет – контроль – анализ – регулирование – анализ – планирование на будущий период. Главным в этой цепочке является то, что анализ предшествует планированию в новом цикле, т.е. он должен «упреждать» принятие и завершать исполнение решений, оценивая эффективность их реализации.

Анализ и планирование являются одними из важнейших функций управления, без них невозможно принятие никаких управленческих решений ни на одном предприятии.

Планирование можно определить как систематизацию факторов, способствующих успешной деятельности предприятия. Планирование – это процесс, включающий оценку уровня достигнутого экономического развития, определение цели и этапов движения, прогнозирование процесса развития. Планирование обеспечивает программу действий, его составной частью является разработка политики, методик, стратегии и тактики управления.

Прогнозирование важнейших результатов деятельности определяется на основе анализа фактических данных предшествующего периода, факторов успеха прошлой деятельности, выявления недочетов, неиспользованных резервов, стабильности организационно-технических параметров.

Функция регулирования (оперативное управление) заключается в координирующем воздействии субъекта на объект управления или на внешнюю среду с целью устранения или ослабления влияния нежелательного воздействия. Целью оперативного управления является сведение к минимуму отклонений.

Функция контроля означает сопоставление итогов с целями. Контроль – это постоянный процесс, сравнение того, что есть, с тем, что должно быть. К элементам контроля относят наличие необходимой информационной системы с обратной связью, анализ полученных результатов в сравнении с поставленными задачами, сопоставление результатов с целями предыдущего периода. Контроль дает представление о том, где, как и когда следует предпринять корректирующие действия. Контроль позволяет накопить информацию для планирования операций на перспективу.

Результаты наблюдений и проверок с помощью анализа получают экономическое обоснование и оценку, определяется ущерб от нереализованных решений.

Практический эффект от проведенного анализа состоит в выявлении неиспользованных резервов на всех участках планирования и оперативного управления, определении путей их мобилизации с целью получения максимальной прибыли.

С углублением рыночных преобразований роль и значение анализа как одной из важнейших функций управления будет неуклонно повышаться.

ТЕМА 2. ИНФОРМАЦИОННАЯ БАЗА ОПЕРАЦИОННОГО АНАЛИЗА

1. Понятие информационного обеспечения анализа хозяйственной деятельности.
2. Основные требования, предъявляемые к информационной базе.
3. Виды информации, используемые в операционном анализе.

Важной составной частью управленческого процесса, основой экономического анализа является система экономической информации. Она является базой для принятия управленческих решений.

Информационное обеспечение анализа хозяйственной деятельности тесно взаимодействует с информационным обеспечением бухгалтерского учета, планирования и иных функций управления предприятием. Такое взаимодействие объясняется несколькими причинами, среди которых первостепенную значимость играют источники информации и удовлетворение информационных потребностей. Потребности в аналитической информации постоянно изменяются под воздействием внутренних и внешних факторов. Новые хозяйственные решения приводят к возникновению и, следовательно, изменению существующих информационных потребностей. Руководители должны постоянно оценивать соответствие своего информационного обеспечения изменившимся условиям управления.

Управление производством невозможно представить без управленческой информации, которая образует систему управления. Возникновение и формирование этой системы обуславливается системным характером внутренних и внешних связей каждого объекта управления, а содержание неразрывно связано с одержанием комплекса управленческих воздействий, осуществляемых субъектом управления по отношению к объекту.

Информация необходима при осуществлении всех этапов цикла управления, однако в системе управленческой информации особое место занимает та ее часть, которая связана с управленческими решениями, поскольку информация является исходным материалом для подготовки, обоснования и принятия решений. Любое управленческое решение нельзя

сформулировать, не проанализировав факты и обстоятельства, относящиеся к конкретной ситуации, сложившейся на производстве. Для принятия решения всегда нужны сведения, подробно, достоверно, своевременно и всесторонне характеризующие ситуацию, требующую управленческого вмешательства.

Операционный анализ должен способствовать уменьшению риска, связанного с выбором правильного решения, усилению творческого начала в его принятии. Он должен строиться на информации учета, отчетности, планов и прогнозов. Требования к анализу предъявляются из за потребностей управления. Сам же анализ может предъявлять требования к учету, естественно, не ради анализа, а в целях его результативности для управления.

Несмотря на свою значимость и результативность в процессе принятия решений, анализ продолжает занимать незначительный удельный вес в бюджете времени различных экономических служб предприятия. Это в свою очередь сказывается на низкой эффективности принимаемых решений, что ведет к управленческим ошибкам и просчетам. Причин недостаточной эффективности управленческих решений много, но одной из основных является неполнота и некачественность аналитической информации. Требование полноты информации с позиций экономического анализа означает, что в ней должны быть данные, в достаточной степени детализированные для того, чтобы на их основе провести исчерпывающий факторный анализ.

С другой стороны, и при абсолютном избытке, информация не уменьшает неопределенность ситуации. Она возникает из за расхождения состава и периодичности данных, используемых при оценках и управлении, с содержанием учета и отчетности, из за низкого уровня аналитичности информации, нехватки времени на ее осмысление и из за нерационального распределения информации по уровням управления.

Информационное обеспечение анализа должно учитывать такие требования, как целенаправленность информации, достоверность, актуальность, конкретность, сопоставимость, непрерывность, перспективность.

Достоверная информация – это та информация, которая полно и правильно отображает существующие явления и процессы. Соблюдение признака «достоверности» гарантирует не только объективное описание и приемлемое отражение тех событий, которые она должна представлять, но и отсутствие существенных ошибок и отклонений. Актуальность информации предполагает наличие новейших сведений, т.е. информация должна носить опережающий характер.

Информация должна быть конкретной, т.е. необходимо выбрать из всей массы сведений наиболее существенную. Оперативность информации означает, что она должна

быть готова в любой момент для использования по требованию пользователя. Для того, чтобы информация поступала оперативно, необходимо сократить время на сбор информации, ее обработку, систематизацию и своевременно представлять по назначению.

Сравнимость включает в себя согласованность, она пересекается с уместностью и достоверностью. Сравнение является одним из наиболее важных и основополагающих инструментов анализа при принятии решений. Почти все оценки и решения об альтернативном выборе включают сравнения того или иного рода. Таким образом, способность сравнить ряд данных бухгалтерского учета на одном и том же предприятии за разные периоды времени или данные одного предприятия с данными другого предприятия очень важна для процесса принятия решения.

Непрерывность экономической информации вытекает из условий организации управления хозяйственными процессами. Необходимость этого требования вызвано потребностью в сокращении времени нежелательными отклонениями и регулированием. Это требование связано с превращением планирования и анализа в непрерывные процессы. Непрерывность позволяет в ходе анализа тоньше реагировать на особенности временной динамики. Непрерывность информации также нужна как условие более надежного ее пролонгирования на предстоящий период или прогнозирование.

Качественным признаком информации также является ее перспективность, означающая, что для анализа нужна не только ретроспективная, но и прогнозная информация.

Вышеприведенные требования вытекают из специфики экономического анализа и распространяются на все виды информации, независимо от того, каким видом учета или расчета обеспечиваются те или данные.

Эффективное управление производством является одним из главных факторов конкурентоспособности предприятия в условиях рыночной экономики и оно, прежде всего, зависит от уровня информационного обеспечения управления.

В настоящее время отсутствие внутривыпускной информации, включающей в себя оценку работы и имеющиеся резервы (неиспользованные возможности), является серьезным препятствием для повышения организационного и технического уровня производства, а также конкурентоспособности предприятия. Успешное управление производственным процессом может быть осуществлено при условии получения качественной информации, необходимой для анализа конкретной ситуации, принятия и контроля за выполнением хозяйственных решений. Отсутствие необходимой информации заставляет руководителей предприятий при разработке решений опираться на интуицию, повышать риск принятия неправильного решения. Поэтому наличие комплексной

информации, имеющей оперативно-производственную и финансово-аналитическую значимость, необходимо для управления предприятием.

Система информационного обеспечения операционного анализа должна включать следующие основные виды информации:

- учетные источники информации: данные бухгалтерского учета и отчетности, управленческого учета и внутренней отчетности, статистического учета и отчетности, выборочные учетные данные;

- внеучетные источники информации: материалы постоянно действующих производственных совещаний; собраний трудовых коллективов и акционеров; информация статистических органов, публикуемая в статистических органах и журналах; а также дополнительная, представляемая по запросам пользователя на коммерческих условиях; научно-техническая информация о современных мировых и отечественных достижениях в той или иной области; технико-технологических возможностях производителей и конкурентов; ценах на продукцию и сырье для нее; сырьевом рынке; возможных рынках сбыта и их емкости; возможностях внутреннего и внешнего финансирования, платежеспособности потребителя и пр.

Основой информационного обеспечения экономического анализа должна явиться нормативная информация по основным показателям деятельности предприятия и его структурным подразделениям. Нормативная информация формируется непосредственно на предприятии в соответствии с действующими методиками и инструкциями. Нормативная информация улучшается за счет расширения круга нормативных показателей и повышения качества норм и нормативов.

В условиях рыночной экономики управленческая информация должна базироваться на потребностях непосредственных потребителей информации, она должна содержать не только голые цифры, но и аналитические данные и пояснения к ним, учитывать организационные, технические и социальные стороны дела. Информация должна быть гибкой, так чтобы можно было использовать ее и с учетом изменения факторов.

ТЕМА 3. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ.

1. Понятия «затраты», «расходы», «себестоимость».
2. Поведение затрат.
3. Классификация затрат для оценки и калькулирования оценки готовой продукции.
4. Классификация затрат для принятия управленческих решений.

5. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования.

Лицо, проводящее анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, должно четко различать понятия расходов, затрат и себестоимости. Как известно, целью любого предприятия является получение прибыли через оборот. Данная цель может быть достигнута в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, которая немыслима без расходов. Расходы – это выплаты, которые производит предприятие в процессе своей хозяйственной деятельности.

Подробное изложение понятия «расходы» содержится в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283.

В указанном положении расходы предприятия в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. К прочим расходам также относятся чрезвычайные расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом п.5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- прочие внереализационные расходы.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий, национализации имущества и т.п.).

Слово «затраты» может иметь различное значение в зависимости от контекста, в котором оно употребляется. Данные о затратах, которые необходимы для одной цели, могут быть совсем не подходящими для другой. Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии и отражаемые в балансе как активы предприятия, способные в будущем принести доход.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции.

Поведение затрат – это оценка уровня изменения затрат при изменении уровня деловой активности предприятия. Степень реагирования затрат на изменение объема продукции может быть оценена коэффициентом реагирования затрат (изначально – коэффициент Меллеровича), который может иметь следующие значения:

Значение коэффициента реагирования затрат (К)	Характер поведения затрат
$K = 0$	Постоянные затраты
$0 < K < 1$	Дегрессивные затраты
$K = 1$	Пропорциональные затраты
$K > 1$	Прогрессивные затраты

Для постоянных расходов значение коэффициента реагирования затрат равно нулю, а постоянные затраты по отношению к единице продукции считаются дегрессивными (здесь относительный рост затрат меньше относительного роста объема продукции, например, объем производства возрастет на 10%, а затраты только на 8%.)

О пропорциональных затратах говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема. Если производство увеличивается на 10%, то

затраты также возрастают на 10%. К пропорциональным относятся прежде всего все прямые затраты, например, затраты на основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих.

Прогрессивные затраты имеют место тогда, когда относительное увеличение затрат больше, чем объема производства. Коэффициент реагирования затрат в этом случае больше 1. Если объем производства возрастает на 10%, а затраты на 18%, то значение коэффициента реагирования затрат будет равно 1,8.

Одним из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции является научно обоснованная классификация затрат, включаемых в ее состав.

На практике затраты предприятия традиционно группируются и учитываются по составу и видам, местам возникновения и носителям.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента, - материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от их места возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, использованные в процессе производства и реализации продукции. По данному признаку затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. При этом по элементам материальных затрат отражают только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. Оплата труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу основной деятельности.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы организации группируют и учитывают по статьям калькуляции. В Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях установлена типовая группировка расходов по статьям калькуляции. Министерства (ведомства) могут вносить изменения в типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

По месту возникновения затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам и другим структурным подразделениям предприятия, т.е. по центрам ответственности. Такая группировка затрат позволяет определить

производственную себестоимость продукции. Учет по центрам ответственности «привязывает» учет затрат к организационной структуре предприятия.

Завершающим этапом является группировка и учет по носителям затрат, т.е. продукции, работам, услугам с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции – деление суммарных затрат на объем выпуска. Однако, применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не образуя при этом запасов полуфабрикатов или готовой продукции. Более сложный способ – калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

Целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решение, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимают область деятельности, где необходим целенаправленный учет затрат на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

Прежде всего в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета:

1. для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции;
2. для планирования и принятия управленческих решений;
3. для осуществления процесса контроля и регулирования.

В каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления.

Для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции затраты группируются по различным признакам.

По функциям деятельности предприятия в системе управления производством затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Деление затрат по функциям деятельности позволяет в планировании и учете определять величину затрат в разрезе подразделений каждой сферы, что является одним из важных условий организации коммерческого расчета. Непосредственное управление и контроль за деятельностью этих подразделений осуществляется путем учета и обобщения затрат по местам их возникновения (центрам затрат) и центрам ответственности.

По экономической роли в процессе производства продукции затраты подразделяются на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из комплексных общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Величина этих расходов зависит от структуры управления подразделениями, цехами и предприятиями.

По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть на основании первичных документов прямо и непосредственно отнесены на ее себестоимость. Это расходы сырья и основных материалов, заработная плата рабочих и др.

Косвенные затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты по управлению и обслуживанию производства. Они включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – косвенных, но они не являются тождественными. Группировка затрат на прямые и косвенные необходима для организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

С вышеперечисленными классификациями затрат тесно взаимодействует группировка затрат, основанная на их отношении к производственному процессу. С этой целью затраты группируют на затраты, включаемые в производственную себестоимость, и затраты периода.

Разделение затрат на производственные и периодические 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, так как получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение 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.

Производственные накладные расходы состоят из расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования и цеховых расходов.

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 при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К текущим относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Расходы будущего периода – это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на освоение вводимых в эксплуатацию цехов, производств, на подготовку и освоение новых видов продукции на действующих предприятиях). Такие затраты должны принести доход в будущем. К предстоящим относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом

размере (расходы на оплату отпусков рабочих, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и другие затраты, имеющие периодический характер).

Немаловажное значение имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Постоянные затраты не зависят от объема производства, являются относительно постоянными и не изменяются при изменении объема производства. Однако, постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении объема производства. К ним можно отнести арендную плату, амортизацию и др.

Переменные затраты зависят от объема и изменяются прямо пропорционально изменению объема производства. Переменные затраты, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. К ним относятся затраты сырья и материалов, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.

Кроме того, существуют смешанные затраты, которые содержат как постоянный, так и переменный компоненты. При учете затрат их необходимо четко разграничить между постоянными и переменными.

Деление затрат на постоянные и переменные важно в выборе системы учета и калькулирования. Кроме того, данная группировка затрат используется при анализе и прогнозировании безубыточности производства и в конечном счете для выбора экономической политики предприятия.

В процессе принятия управленческих решений руководитель должен обладать достаточной информацией, которая сулила бы выгоду предприятию от производства того или иного вида товара. В этих условиях особую значимость приобретают группировки затрат на альтернативные (вмененные), дифференциальные, безвозвратные, инкрементные, маргинальные и релевантные.

Затраты, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов.

Дифференциальные затраты – это величина, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных решений. Например, рассматриваются два альтернативных места для строительства нового производственного цеха. Если будет выбран район А, ежегодные затраты по его содержанию предположительно составят 500 т.р.; если район В – 400 т.р. Дифференциальные затраты по содержанию производственного цеха составят 100 т.р.

Дифференциальные затраты также называют дополнительными или приростными. В примере с производственным цехом приростные затраты по его содержанию составят 100 т.р., если производственный цех переместится из района В в район А. Решения по вводу дополнительных смен на заводе, увеличение штата работников также включают дифференциальные издержки.

Безвозвратные затраты – это такие затраты, которые были сделаны в прошлом в результате ранее принятого решения. Следовательно, они не могут повлиять на будущие затраты и не могут быть изменены никаким настоящим или будущим действием. Инкрементные затраты являются дополнительными и возникают в случаях производства какой-то партии продукции дополнительно. Например, если в результате какого-то решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за сверхурочные работы), то эти затраты называют инкрементными.

Маржинальные затраты – это дополнительные затраты, когда производится еще одна единица продукции. Их отличие от инкрементных затрат состоит в том, что маржинальные затраты рассчитываются не на весь выпуск, а на единицу продукции.

Маржинальные затраты обычно различны при разных объемах производства. Они уменьшаются с увеличением выпуска продукции. Например, предприятию выгодно производить десять комплектов мебельных изделий, чем один.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные. Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время, вмененные затраты (упущенная выгода) релевантны для принятия управленческих решений.

Процесс управления на предприятии включает в себя не только прогнозирование, планирование, учет и анализ затрат, но и регулирование и контроль их уровня. Для этих целей применяется следующая классификация затрат: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм и по отклонениям от них; контролируемые и неконтролируемые.

По степени регулируемости затраты подразделяются на полностью, частично и слабо регулируемые.

Полностью регулируемые затраты возникают, прежде всего, в сферах производства и распределения. Это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. Частично регулируемые затраты имеют место главным образом в НИОКР, маркетинге и обслуживании

клиентов. Слабо регулируемые (заданные) затраты возникают во всех функциональных областях.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые необходимо предусмотреть в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает деление затрат на производительные (эффективные) и непроизводительные (неэффективные).

Эффективные – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как продукт не будет произведен. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

В управлении затратами важное значение имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства. Для обеспечения системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые – это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, по предприятию необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия.

Неконтролируемые – это затраты, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы и т.п.

Важным условием эффективного контроля за затратами является их деление на затраты в пределах норм (стандартов) и по отклонениям от них. На основании имеющейся информации об отклонениях по затратам руководитель может выработать и осуществить корректирующие воздействия. Он может выбрать одну из трех линий поведения: ничего не предпринимать, устранить отклонения или пересмотреть нормы (стандарты).

ТЕМА 4. АНАЛИЗ ЗАТРАТ ПРИ ПРИНЯТИИ КРАТКОСРОЧНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ.

1. Центры ответственности как объекты управления продажами, затратами, прибылью, инвестициями.
2. Методы дифференциации затрат.
3. Анализ безубыточности производства.
4. Методы анализа зависимости между доходами от продажи, издержками и прибылью.
5. Факторный анализ безубыточности.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием, и как любая система, имеет вход и выход. Вход – это сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разных услуг. Выходом для центра ответственности является продукция (услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону. В этих условиях деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности функционирования.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- менеджеры центра ответственности должны принять участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при делении организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Деление производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащённости и других факторов.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры предприятия.

Производственная структура предприятия показывает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия официально находит свое выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

В рамках организационной структуры предприятия выделяют следующие формы организации управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная, матричная.

Линейным называют управление «по вертикали», при котором имеет место прямое подчинение нижестоящих звеньев предприятия строго определенным вышестоящим звеньям. Обычно линейная система характерна для управления производственными цехами и участками предприятия.

Функциональное управление – это управление по отдельным функциям (финансами, снабжением, сбытом, кадрами, проектно-конструкторскими и технологическими разработками, делопроизводством, внешними экономическими связями и др.), при котором высшее звено руководит всеми или частью низовых, но только в пределах одной функции. В условиях функционального управления у одного лица, подразделения могут быть разные руководители по разным функциям.

Наибольшее распространение на практике получили линейно-функциональные структуры управления. В рамках такой структуры линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а специализированные функциональные подразделения (такие, как отдел маркетинга, плановый, финансовый отделы, отдел кадров, НИОКР) оказывают услуги основным. В этом случае наиболее полно реализуется сочетание принципов специализации управления и единоначалия. Обеспечивается и высокий уровень подготавливаемых решений, и комплексное руководство каждым производственным звеном.

При матричном подходе к организации управления важное значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. Основопологающим принципом здесь является улучшение взаимодействия отдельных подразделений предприятия, обеспечивающее эффективное решение той или иной проблемы. При матричной структуре параллельно с функциональными подразделениями создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных производственных задач. Эти группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управленческой иерархии.

Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей, многочисленные пересечения которых с вертикалью образуются в результате взаимодействия руководителей проектов с руководителями функциональных подразделений. Преимущество этой формы управления проявляется в том, что она позволяет преодолеть внутриорганизационные барьеры, не мешая при этом развитию функциональной специализации. Примером может быть создание группы функционально-стоимостного анализа (ФСА), целью которой является разработка и внедрение в производство нового изделия с лучшими свойствами и параметрами качества с наименьшими затратами.

Матричная форма организации управления в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей и проявления индивидуальных способностей членов группы, не нарушая при этом принцип централизованного руководства. Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

На производственных предприятиях центры ответственности необходимо классифицировать исходя из следующих признаков:

1. объема полномочий и ответственности;
2. функций, выполняемых центром.

Центры ответственности исходя из объема полномочий и ответственности подразделяются на центры затрат, выручки, продаж и прибыли. Кроме того, допускается возможность формирования центров инвестиций.

Центр затрат – это структурное подразделение предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты (например, производственный цех, не выпускающий конечной или завершённой продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т.п.). В рамках такого центра ответственности организуется планирование,

нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Разновидностью центра затрат является центр выручки (дохода) – подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты, например, отдел сбыта, экспедиция. Взаимосвязи между затратами за функционирование такого центра и значением выручки (дохода) практически нет, в связи с чем основным контролируемым показателем является выручка (доход), а также определяющие ее показатели: объем сбыта, структура реализации и цена.

Центры продаж включают подразделения маркетингово-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, а результаты деятельности оценивают, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения.

Центр прибыли – это подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход – денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – разница между доходом и расходом. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты.

Центр прибыли – это экономика предприятия в миниатюре. Использование модели управления по центрам прибыли позволяет на больших предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль. Примерами центра прибыли могут служить отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины фирмы и т.п.). Центр прибыли, в свою очередь, может состоять из нескольких центров затрат.

Управление центром прибыли можно осуществлять при помощи оперативного бюджета, в рамках которого составляется прогнозный отчет о прибылях и убытках.

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить дочернее предприятие, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение акционерной стоимости.

Управление деятельностью центра инвестиций можно осуществлять в рамках финансового бюджета.

Наряду с первым признаком, немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). К таким центрам, например, можно отнести участки и цехи основного производства, отдел сбыта.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции, работ, услуг, оказываемых потребителям. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальную мастерскую и т.д.

После обособления центров ответственности и мест затрат предприятия для каждого вида расходов, за которые несет ответственность конкретный менеджер, определяют нормативную или максимально допустимую величину затрат. Их фактическую величину учитывают на основе первичных документов в абсолютной сумме или путем выявления и алгебраического суммирования отклонений от норм.

Учетная группировка затрат по местам их формирования осуществляется одним из двух основных способов:

1. путем применения принципа двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учтенной суммы затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек.
2. на основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их формирования.

При использовании метода двойной записи разрабатывают специальный план счетов мест затрат для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью регистров матричной формы основаны на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и места (центры) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест. Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место затрат прямо, их распределяют пропорционально избранной базе.

Аналогичную ведомость составляют и для обобщения издержек в целом по предприятию.

С точки зрения контроля за величиной и экономичностью затрат мест и центров внутри предприятия различают метод бюджетирования издержек и метод сопоставления затрат и производительности. В первом случае для каждого места расходов или центра ответственности составляют бюджет (смету) затрат и по данным учета их фактической величины контролируют его соблюдение. Отклонения между сметой и фактической величиной характеризуют изменение уровня издержек соответствующего места и центра по сравнению с нормативами, на основе которых проводился сметный расчет.

При использовании метода сопоставления затрат и производительности (объемов производства продукции, полуфабрикатов, работ, услуг) в разрезе каждого подразделения предприятия выявляют отклонения, вызванные изменением величины производительности или степени загрузки производственных мощностей и уровня издержек места или центра. Методика расчета и анализа отклонений зависит от применяемого варианта нормативного учета фактических затрат, т.е. от того, ведется ли он по полной или сокращенной себестоимости.

Первый метод приемлем для мест и центров затрат, не имеющих четко определенного измерителя объема деятельности (отделы заводоуправления, рекламная деятельность, здравпункт, столовая и другие социальные службы).

Второй метод используется, главным образом, в производственных подразделениях, деятельность которых может быть измерена в натуральных или условных единицах.

Управление затратами заключается в использовании возможностей их регулирования. Относительно мест затрат и центров ответственности различают полные, частично и слабо регулируемые расходы. Степень регулируемости затрат зависит от специфики каждого конкретного предприятия, длительности периода времени, за который определяется их величина; полномочий управленческого персонала, принимающего решения.

В предыдущей теме были рассмотрены разные классификации затрат, также останавливались на проблеме разграничения постоянных и переменных затрат по отношению к объему производства, различных вариантах поведения затрат в зависимости от изменения объема производства. В этой связи следует остановиться на основных методах, которые позволяют разделить затраты на указанные выше группы.

В теории классификации затрат на постоянные и переменные существуют два подхода к изучению их поведения: микроэкономический и бухгалтерский.

С точки зрения микроэкономического подхода линия затрат – это кривая, которая строится с учетом влияния очень большого количества факторов. В связи с этим

обстоятельством данный подход не получил широкого практического применения, в основном он носит теоретический характер.

Бухгалтерский подход предполагает использование таких методов как: минимаксный; корреляции и наименьших квадратов.

Минимаксный метод. Суть этого метода заключается в следующем:

- среди данных об объеме производства и затратах за период выбираются минимальные и максимальные значения;
- находятся разности в уровнях затрат и объема производства;
- определяется ставка переменных расходов, приходящаяся на одну единицу продукции как частное от деления разности в уровнях затрат за период к разнице в уровнях объема производства;
- определяется общая величина переменных расходов на минимальный (максимальный) объем производства путем умножения величины переменных расходов, приходящейся на одно изделие на соответствующий объем производства;
- определяется общая величина постоянных расходов;
- составляется уравнение затрат, отражающее зависимость затрат от изменения объема производства.

Например: Автотранспортное предприятие располагает парком автобусов для перевозки пассажиров. По подсчетам экономистов, эксплуатационные расходы составляют 11,4 тыс.руб. на 1 км при пробеге 75 тыс.км. в год и 13,4 тыс.руб. на 1 км при пробеге 100 тыс.км в год.

Требуется:

- а) определить с помощью минимаксного метода переменную и постоянную составляющие в общей сумме эксплуатационных расходов;
- б) представить переменные и постоянные затраты в виде формулы: $y = a + vx$;
- в) рассчитать, какова будет сумма эксплуатационных расходов, если автобус пройдет 85 тыс.км в год.

Решение:

Из приведенных данных видно, что минимальные эксплуатационные затраты составляют 11400 рублей, а максимальные – 13400 рублей. Минимальный пробег – 75000 км в год, максимальный пробег – 100000 км в год.

Разница в уровнях затрат составляет 2000 рублей (13400 – 11400). Разница в пробеге – 25000 км. Тогда ставка переменных расходов на 1 км пробега составит 0,08 руб. (2000 / 25000).

Вычислим общую величину переменных расходов для максимального и минимального уровней:

$$75000 \times 0,08 = 6000 \text{ рублей}$$

$$100000 \times 0,08 = 8000 \text{ рублей}$$

Тогда величина постоянных затрат составит:

$$11400 - 6000 = 5400 \text{ рублей}$$

Уравнение затрат для данного примера будет иметь вид:

$$Y = 5400 + 0,08 X, \text{ где}$$

Y – общая величина эксплуатационных расходов;

X – величина пробега.

Сумма эксплуатационных расходов составит 12200 рублей, если автобус пройдет 85000 км в год:

$$Y = 5400 + 0,08 \times 85000 = 5400 + 6800 = 12200 \text{ рублей.}$$

Таким образом, подставляя в данное уравнение различные значения по пробегу, можно установить общую величину эксплуатационных расходов.

Этот же метод можно представить и графически.

Метод корреляции. При использовании этого метода берутся все данные за исследуемый период, и все точки наносятся на график, тем самым заполняется корреляционное поле. Затем визуально проводится линия совокупных затрат, которая пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме затрат.

Метод наименьших квадратов. Согласно этому методу прямая затрат строится таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была бы минимальной.

Функция вида: $y = a + bX$ – отражает связь между зависимой и независимой переменными и представляет собой уравнение регрессии.

Метод наименьших квадратов заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функций y от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей. Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии. Эти уравнения имеют следующий вид:

$$S(Y) = na + bS(X)$$

$$S(XY) = a S(X) + b S(X)^2, \text{ где}$$

n – количество наблюдений;

$S(X)$ – сумма значений независимой переменной;

$S(Y)$ – сумма значений зависимой переменной;

$S(XY)$ – сумма произведений пар всех значений X и Y ;

$S(X)^2$ - сумма квадратов значений X ;

a – постоянные затраты;

b – переменные затраты на единицу продукции.

Алгоритм решения заключается в следующем:

1 этап: рассчитываются суммы по X , Y , XY , X^2 ;

2 этап: рассчитанные величины подставляются в систему;

3 этап: система уравнений решается относительно одного из параметров;

4 этап: зная один из параметров, находят другой.

Например, имеется следующая информация : таблица 1.

Информация об объеме и затратах

таблица 1.

Месяц	Выпуск продукции, единиц	Совокупные издержки производства, руб.
Январь	70	11000
Февраль	80	10700
Март	120	12500
Апрель	70	10600
Май	100	13500
Июнь	110	12900

На основании данных необходимо определить функцию совокупных издержек, используя метод наименьших квадратов.

Решение:

1 этап: определяем суммы по X , Y , XY , X^2 .

X	Y	XY	X^2
70	11000	770000	4900
80	10700	856000	6400
120	12500	1500000	14400
70	10600	742000	4900
100	13500	1350000	10000
110	12900	1419000	12100
Итого 550	71200	6637000	52700

2 этап:

$$\begin{cases} 71200 = 6a + 550b \\ 6637000 = 550a + 52700b \end{cases}$$

3 этап:

$$39160000 = 3300a + 302500b$$

$$39822000 = 3300 a + 316200b$$

Далее, получаем:

$$662000 = 13700 b$$

$$b = 48,3$$

4 этап: находим значение параметра a :

$$71200 = 6a + 550 \times 48,3$$

$$71200 - 26565 = 6a$$

$$44635 = 6a$$

$$a = 7439,2$$

Таким образом, уравнение затрат будет иметь вид:

$$Y = 7439,2 + 48,3X$$

В реальной хозяйственной деятельности часто возникают вопросы: какое влияние окажет на прибыль изменение цены или количества реализуемой продукции и какой объем продаж может покрыть затраты на производство? Ответить на эти и другие вопросы можно при помощи анализа безубыточности.

Анализ безубыточности базируется на зависимости между выручкой от реализации, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода, когда производство продукции ограничено определенными производственными мощностями, увеличение или уменьшение которых за короткий отрезок времени невозможно.

В процессе анализа безубыточности определяются:

- критическая точка при заданных соотношениях цены, постоянных и переменных затрат;
- необходимый объем продаж для получения заданной величины прибыли;
- критический уровень постоянных затрат при заданном уровне маржинального дохода;
- критическая цена реализации при заданном объеме продаж и уровне переменных и постоянных затрат.

При проведении анализа безубыточности придерживаются следующей последовательности:

1. необходимо осуществить сбор и обработку исходной информации;
2. определить сумму постоянных и переменных затрат на производство и реализацию продукции на базе применения таких методов, как метод корреляции, минимаксный метод и метод наименьших квадратов;

3. произвести расчет величин исследуемых показателей;
4. провести сравнительный анализ уровня исследуемых показателей;
5. провести факторный анализ изменения уровня исследуемых показателей;
6. осуществить прогнозирование их величин в условиях изменяющейся среды.

Проведение расчетов по методике операционного анализа требует использования упрощенных предположений. В большинстве случаев это упрощение предположений не нарушает ценность получаемых выводов. Тем не менее, приходя к таким выводам, аналитик должен полностью учитывать и эти предположения, и их возможное влияние.

Ниже приведены некоторые наиболее важные предположения, подразумеваемые при расчете безубыточности:

- издержки обоснованно подразделяются на постоянные и переменные;
- переменные издержки колеблются прямо пропорционально объему продаж;
- постоянные издержки остаются неизменными при любых колебаниях, относящихся к рассматриваемой ситуации;

- продажная цена единицы продукции останется неизменной в диапазоне, включенном в анализ.

- ассортимент реализуемой продукции остается неизменным;
- эффективность деятельности остается постоянной;
- цены факторов, влияющих на себестоимость, не изменяются;
- единственный фактор, влияющий на себестоимость – объем продаж;
- уровень запасов на начало, и конец периода останутся, по существу, неизменными;
- нет существенного изменения в общем уровне цен за данный период.

Представленный список предположений подчеркивает чувствительность расчета безубыточности к значительным отклонениям. Однако не все предположения одинаково важны или будут иметь равное влияние на ценность выводов. Поэтому аналитик должен запомнить эти упрощенные предположения и быть внимательным к динамичным факторам, которые могут потребовать внесения поправок в выводы.

Анализ функциональной связи между затратами, объемом производства и прибылью свидетельствует о наличии таких показателей, как критическая точка и зона безопасности.

Безубыточность – это такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков. Для определения этого состояния используются три метода: уравнения, маржинального дохода и графического изображения.

Метод уравнения основан на исчислении прибыли по формуле:

$$N - Z_{\text{перем}} - Z_{\text{пост}} = P \text{ или}$$

$$(p \times q_{\text{ед.пр.}}) - (q \times Z_{\text{перем.ед.}}) - Z_{\text{пост}} = P, \text{ где}$$

N – выручка от реализации продукции;

$Z_{\text{перем}}$ - переменные расходы;

$Z_{\text{пост}}$ – постоянные расходы;

P – прибыль;

P – цена единицы продукции

Точка перехода из одного состояния в другое при P равном нулю называется критической точкой.

Итак, в точке безубыточности прибыль равна нулю, поэтому эта точка может найдена при условии равенства выручки и суммы переменных и постоянных затрат:

$$400x = 200x + 60000 + 0$$

$$200x = 60000$$

$$x = 300,$$

где x – точка безубыточности, единиц продукции;

400 – цена единицы продукции;

200 – переменные затраты на единицу продукции;

60000 – общая сумма постоянных затрат.

На базе этого равенства можно также рассчитывать:

- 1) критический размер постоянных расходов;
- 2) критическую цену реализации;
- 3) минимальный уровень маржинального дохода;
- 4) плановый объем для заданной суммы ожидаемой прибыли;
- 5) объем продаж, дающий одинаковую прибыль по различным вариантам

производства (различным вариантам технологии, цен, структуры затраты и пр.).

Метод уравнения можно использовать при анализе влияния структурных сдвигов. Реализацию нужно рассматривать как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыли может быть меньше. Влияние на прибыль будет зависеть от того, как изменился ассортимент – в сторону низкорентабельной или высокорентабельной продукции.

Например, допустим, что предприятие выпускает продукцию двух видов и имеет следующие показатели: таблица 2.

Таблица 2.

Анализ структурных сдвигов

Показатели	А	В	Всего
1. Объем реализации, шт.	80000	20000	100000
2. Цена за 1 штуку, руб.	2000	2500	---
3. Переменные расходы на 1 шт., руб.	1200	1500	---
4. Постоянные расходы, т.р.	---	---	50000
5. Выручка от реализации, т.р.	160000	50000	210000
6. Переменные (совокупные) расходы, т.р.	96000	30000	126000
7. Маржинальный доход, т.р.	64000	20000	84000
8. Доля маржинального дохода в общей выручке, %	30,5	9,5	---
9. Прибыль, т.р.	---	---	34000

Справочно: на реализацию единицы продукции В приходится 5 шт. продукции А. Далее условно допускается, что до критической точки – X шт. продукции В и 5X – количество продукции А.

После подстановки получаем:

$$(2000 \times 5X + 2500X) - (1200 \times 5X + 1500X) - 50000000 = 0;$$

$$(10000X + 2500X) - (6000X + 1500X) - 50000000 = 0;$$

$$12500X - 7500X = 50000000;$$

$$5000X = 50000000;$$

$$X = 10000 - \text{продукция В.}$$

$$10000 \times 5 = 50000 - \text{продукция А. В целом} - 60000 \text{ штук.}$$

Предположим, что произошли изменения в структуре реализации:

Таблица 3.

Анализ структурных сдвигов

Показатели	А	В	Всего
1. Объем реализации, шт.	60000	40000	100000
2. Цена за 1 шт., руб.	2000	2500	---
3. Переменные расходы на 1 шт., руб.	1200	1500	---
4. Постоянные расходы, т.р.	---	---	50000
5. Выручка от реализации, т.р.	120000	100000	220000
6. Переменные (совокупные) расходы, т.р.	72000	60000	132000
7. Маржинальный доход, т.р.	48000	40000	88000
8. Доля маржинального дохода в общей выручке, %	21,8	18,2	---
9. Прибыль, т.р.	---	---	38000

Сопоставление структуры продукции позволяет сделать следующий вывод: увеличилась доля продукции с высоким маржинальным доходом. До изменения структуры значение маржинального дохода составило: по продукции А – 64000 т.р. или 30,5% в общей выручке, а по продукции В – 20000 т.р. или 9,5% в общей выручке. После изменения структуры значение маржинального дохода составило: по продукции А – 48000 т.р. или 21,8% в общей выручке, В – 40000 т.р. или 18,2% в общей выручке.

Таким образом, вследствие этого прибыль предприятия увеличилась на 4000 т.р. (с 34000 т.р. до 38000 т.р.).

Находим критическую точку:

$$(2000 \times 2X + 2500X) - (1200 \times 2X + 1500X) - 50000000 = 0;$$

$$X = 19231 \text{ штук} - \text{продукция В,}$$

$$19231 \times 2 = 38462 - \text{продукция А. Общий объем} - 57693 \text{ штук.}$$

Сравнение в предыдущем расчете говорит о том, что критическая точка снизилась на 2307 штук (60000 - 57693), в т.ч. по продукции А снижение произошло на 11538 штук, а по продукции В наоборот, наблюдается рост на 9231 штук, при этом объем реализации в натуральном выражении остался без изменения.

Итак, осуществляя контроль общего объема продаж также следует проводить анализ структурных сдвигов в составе продукции, т.к. он дает картину отклонений фактической прибыли от запланированной.

Метод маржинального дохода – это разновидность метода уравнения. Суть этого метода вытекает из концепции маржинального дохода, который представляет собой вклад каждой реализованной единицы продукции в покрытие постоянных затрат.

Итак, сколько же единиц продукции должно быть произведено и продано для того, чтобы покрыть все постоянные затраты?

При этом методе точка безубыточности (q) определяется по следующей формуле:

$$q = \text{постоянные затраты} / \text{маржинальный доход на единицу продукции (единиц)};$$

$$q = q \text{ (единиц)} \times \text{цена единицы продукции (в рублях)}$$

или

$$q = \text{постоянные затраты} / \text{уровень маржинального дохода (в рублях)}$$

Пример:

Имеются следующие данные о работе промышленного предприятия:

- 1) Объем продаж, шт. – 30000;
- 2) Цена за единицу, руб. – 2500;
- 3) Переменные затраты на единицу продукции, руб. – 1600;
- 4) Постоянные затраты, т.р. – 20000.

Решение:

1) Определяем количество проданных изделий, необходимое для достижения критической точки:

$$q = 20000000 / 900 = 22222 \text{ штук};$$

2) критический объем реализации составит:

$$q = 22222 \times 2500 = 55555000 \text{ рублей};$$

3) определяем момент в отчетном году, когда будет достигнут порог рентабельности:

это - 8,88 месяца.

Таким образом, порог рентабельности будет достигнут в конце сентября.

Таким образом, эта модель представляет график линейной зависимости совокупного дохода и совокупных издержек от изменения объема производства.

Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значениям затрат и выручки.

Определяя критический объем реализации на графике, можно придерживаться и таких подходов, как:

1) маржа с переменных затрат равняется постоянным затратам:

Маржинальный доход = Постоянные затраты

Маржа с переменных затрат является функцией y_1 проданных изделий:

$$y_1 = 900q$$

Постоянные затраты: $y_2 = 20000000$ рублей.

На графике эти прямые соединяются в точке (К) и характеризуют критический объем реализации.

2) результат представляет собой разницу между маржой с переменных затрат и постоянными затратами:

$$P = q (p_{\text{ед}} - Z_{\text{перем/ед.}}) - Z_{\text{пост}} \Rightarrow$$

$$\Rightarrow P = 900q - 20000000$$

Теперь можно построить кривую, которая представляет собой результат в виде следующей формулы:

$$y_3 = 900q - 20000000$$

3. критический объем реализации равен сумме переменных и постоянных затрат:

$$q \times p_{\text{ед}} = q \times Z_{\text{перем/ед.}} + Z_{\text{пост}}$$

Критический объем реализации будет находится в точке К на пересечении кривых y_4 и y_5 .

$$y_4 = 2500 \times q$$

$$y_5 = 1600 \times q + 20000000.$$

Таким образом, основное уравнение, на котором базируется комплекс показателей для принятия управленческих решений имеет вид:

$$\text{Прибыль} = \text{выручка} - \text{переменные затраты} - \text{постоянные затраты}$$

Применение данного уравнения и наших исходных данных являются базой для расчета основных показателей, необходимых менеджеру для принятия им управленческих решений в маржинальной бухгалтерии:

5.1. определяется минимальная цена реализации, ниже которой нельзя опускаться:

$$X = 2267 \text{ руб.}$$

Исходная цена была равна 2500, ее можно снизить до 2267, т.е на 233 рубля или на 9,32%.

5.1.1. Если же данное предприятие при тех же условиях планирует получить прибыль в размере 15 млн. руб., цена изделия будет равна:

$$P = (20000000 + 1600 \times 30000 + 15000000) / 30000 = 2767 \text{ руб.}$$

5.1.2. Рассмотрим ситуацию выбора наиболее выгодного для предприятия варианта цены.

Предприятие «Кампус» производит продукцию одного вида, спрос на которую эластичен по цене. Переменные затраты на единицу продукции составляют 1500 руб., а постоянные 4 000000 руб. При цене 2200 руб. предполагается, что спрос составит 15 000 изделий. Если же цену изделия снизить до 1900 рублей, то спрос должен увеличиться до 18000 изделий, но и постоянные затраты в этом случае увеличиваются до 5000000 рублей.

Какой вариант цены будет более предпочтительным для предприятия, если оно хочет получить прибыль в размере 6000000 рублей?

Для проведения анализа выгоды того или иного варианта цены, необходимо придерживаться следующей последовательности расчетов:

- 1) определить прибыль при каждом варианте цены;
- 2) найти точку безубыточности для каждой цены реализации;
- 3) исчислить объем реализации, необходимый для достижения плановой прибыли при каждой из цен;
- 4) выбрать наиболее выгодный вариант цены.

Все эти расчеты можно оформить в виде таблицы 4.

Таблица 4.

Анализ выгодности варианта цены

Показатель	Варианты цен	
	2200	1900
1. Цена единицы продукции, руб.	2200	1900
2. Переменные затраты на единицу продукции, руб.	1500	1500
3. Маржинальный доход на единицу продукции, руб.	700	400
4. Возможный спрос, единиц	15000	18000
5. Маржинальный (совокупный) доход, руб.	10500000	7200000
6. Постоянные затраты, руб.	4000000	5000000
7. Прибыль, руб.	6500000	2200000
8. Планируемая прибыль, руб.	6000000	6000000
9. Критический объем производства, шт.	5714	12500
10. Критическая выручка от реализации, руб.	12570800	23750000
11. Объем продаж для получения планируемой суммы прибыли, шт.	14286	27500
12. Плановая рентабельность, %	23,6	13

Далее необходимо сделать проверку правильности расчетов:

Плановая прибыль должна быть равна маржинальной прибыли на одно изделие, умноженной на разность планируемого для получения прибыли и безубыточного объема продаж:

$$1 \text{ вариант: } 700 (14286 - 5714) = 6000000 \text{ руб.}$$

$$2 \text{ вариант: } 400 \times (27500 - 12500) = 6000000 \text{ руб.}$$

Эти расчеты позволяют нам сделать вывод о нецелесообразности снижения цены до 1900 руб. Если же она будет снижена до этого значения, то как для покрытия постоянных затрат, так и для получения желаемой прибыли предприятию придется увеличить объем продаж. С учетом роста постоянных затрат, плановая рентабельность уже будет ниже, чем при первом варианте, а возросший спрос может оказаться неудовлетворенным.

5.2. определяется величина максимальных переменных затрат, которые может осуществить предприятие:

$$X = 1833 \text{ руб.}$$

Первоначально переменные затраты составляли 1600 руб., их можно увеличить до 1833, т.е. на те же 233 рубля или на 14,56%.

5.3. определяется максимальная величина постоянных затрат, размер которых способно выдержать данное предприятие:

$$900 \times 30000 = 27000000$$

Таким образом, исследуемое предприятие способно выдержать увеличение постоянных затрат до 27000000 руб., что превышает исходную величину на 7000000 руб. или на 35%.

5.4. Анализ безубыточности может применяться для выбора наиболее эффективных технологий производства, причем выходят на одинаковый для разных технологий расчет объема реализации, обеспечивающий предприятию одинаковую массу прибыли.

Пример: Предприятию необходимо выбрать оптимальный с точки зрения окупаемости затрат вариант технологии производства продукции. Одна технология требует высоких постоянных затрат, но позволяет иметь переменные затраты на низком уровне. Другая технология, наоборот, предоставляет возможность иметь более низкие постоянные затраты, но требует высоких переменных.

Исходные данные и расчетные показатели представлены в таблице 5.

Таблица 5.

Анализ различных технологий производства

Показатель	1 вариант	2 вариант
1	2	3
1. Цена единицы продукции, руб.	40	40
2. Переменные затраты на единицу продукции, руб.	26	29,6
3. Постоянные затраты, руб.	25000	13400
4. Максимальная мощность предприятия, шт.	2000	2000
Расчетные показатели:		
5. Выручка от реализации продукции, руб.	80000	80000
6. Переменные (совокупные) затраты, руб.	52000	59200
7. Маржинальный доход на единицу продукции, руб.	14	10,4
8. Маржинальный (совокупный) доход, руб.	28000	20800
9. Прибыль, руб.	3000	7400
10. Прибыль единицы продукции, руб.	1,5	3,7
11. Критический объем продаж, штук.	1786	1288
12. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после производства критического объема, руб.	321	2634,4
13. Сумма постоянных и переменных затрат, руб.	77000	72600
14. Рентабельность продукции, %	3,9	10,2
15. Рентабельность продаж, %	3,75	9,25

Как видно из данных таблицы, для обеспечения безубыточности производства по первому варианту требуется больше изделий, чем по второму. Поэтому, если спрос будет небольшим на эту продукцию, то выгодным будет второй вариант, т.к. он позволяет быстрее получить прибыль. Если спрос приблизится к производственным возможностям предприятия, выгодным будет также второй вариант, т.к. у него более высокая прибыльность единицы продукции.

Для определения объема продаж, позволяющего ликвидировать различия в способах производства делают следующий расчет:

Прибыль = Маржинальный доход – Постоянные затраты

$$X = 3222,2 \text{ ед.}$$

Проверим теперь, выходим ли на одинаковую прибыль:

Выручка – переменные затраты – постоянные затраты = Прибыль

$$1 \text{ вариант: } 3222,2 \times 40 - 3222,2 \times 26 - 25000 = 128888 - 83777,2 - 25000 = 20110,8$$

$$2 \text{ вариант: } 3222,2 \times 40 - 3222,2 \times 29,6 - 13400 = 128888 - 95377,12 - 137400 = 20110,8.$$

Пример анализа безубыточности, рассмотренный нами достаточно прост, поскольку речь идет об однопродуктовом производстве.

В условиях многопродуктового производства анализ безубыточности усложняется. Это связано с тем, что помимо решения вопроса о том, как достичь желаемого уровня прибыли, руководителям приходится решать и проблему выбора оптимальных (например, с точки зрения или по каким-то другим критериям) видов производимых товаров с учетом большого количества ограничивающих факторов.

Расчет безубыточности разных видов продукции при существующих объемах производства производят следующим образом:

$q^* = (Z_{\text{пост}} \times d) / \text{средний маржинальный доход на единицу}$, где:

d – доля в общем объеме реализации в натуральном выражении;

средний маржинальный доход на единицу = $(\sum \text{МД}_i \times N_i) / \sum N_i$

На величину порога рентабельности влияют три основных фактора:

1) цена реализации;

Снижение цены единицы реализованной продукции предопределяет необходимость увеличения объема реализации в натуральном выражении, т.е. повышения точки окупаемости для покрытия издержек. Рост цен воздействует на точку окупаемости в обратном направлении: он снижает уровень безубыточности.

Следует иметь в виду, что изменение цены реализации влияет не только на ближайший финансовый результат, но и может иметь длительные последствия для конкурентоспособности предприятия.

2) переменные затраты на единицу продукции;

Взаимосвязь изменения суммы переменных затрат на единицу продукции и точки окупаемости прямая: рост этих затрат приводит к повышению точки окупаемости, и наоборот.

3) постоянные затраты.

Уровень постоянных затрат свидетельствует о степени предпринимательского риска. Чем выше постоянные затраты, тем выше порог рентабельности, и тем значительнее предпринимательский риск. Уменьшение постоянных затрат является способом снижения безубыточности и улучшения финансового положения предприятий. Теперь эту информацию можно систематизировать в таблице 8.

Таблица 8.

Влияние факторов цены, переменных
и постоянных затрат на критический объем

Фактор	Изменение фактора	Критический объем
Цена реализации	Увеличивается Снижается	Снижается Поднимается
Переменные затраты на ед. продукции	Увеличиваются Снижаются	Поднимается Снижается
Совокупная величина постоянных затрат	Увеличивается Снижается	Поднимается Снижается

Величину выручки от реализации, при которой предприятие будет в состоянии покрыть все свои расходы без получения прибыли называют критической точкой. Для ее определения используется следующая формула:

$$N = Z_{\text{перем}} + Z_{\text{пост}} + P, \text{ т.е.}$$

Выручка = переменные затраты + постоянные затраты + прибыль.

Как известно, переменные расходы меняются в зависимости от изменения объема производства.

Благодаря этому обстоятельству можно записать, что:

$$Z_{\text{перем}} = a \times N, \text{ где } a - \text{коэффициент зависимости.}$$

Тогда:

$$N = a \times q + Z_{\text{пост}} \text{ или}$$

$$q = Z_{\text{пост}} / (1 - a)$$

Если объем реализации представить как произведение количества единиц реализованной продукции в натуральном выражении (q) на цену реализации единицы продукции (p), то формула критического объема примет следующий вид:

$$q \times p = Z_{\text{пост}} / (1 - a) \Rightarrow q = Z_{\text{пост}} / (1 - a) \times p$$

$$\Rightarrow q = Z_{\text{пост}} / (p - Z_{\text{перем/ед.}})$$

Таким образом, эта формула позволяет нам выйти на проведение факторного анализа критического объема.

1) влияние изменения величины постоянных расходов на критический объем может быть определено следующим образом:

$$\Delta q_{Z_{\text{пост}}} = Z_{\text{пост1}} / (1 - a_0) \times p_0 - Z_{\text{пост0}} / (1 - a_0) \times p_0 = \Delta Z_{\text{пост}} / (1 - a_0) \times p_0;$$

где $Z_{\text{пост1}}$ и $Z_{\text{пост0}}$ - постоянные расходы, соответственно предполагаемые и текущие.

2) влияние изменения величины переменных расходов на критический объем рассчитывается следующим образом:

$$\Delta q_{Z_{\text{перем/ед.}}} = Z_{\text{пост0}} (1 : (p_0 - Z_{\text{перем/ед.1}}) - 1 : (p_0 - Z_{\text{перем/ед.0}})), \text{ где}$$

$Z_{\text{перем/ед.1,0}}$ - предполагаемые и текущие переменные расходы на единицу продукции.

3) влияние изменения продажной цены на критический объем определяется по формуле:

$$\Delta q_p = Z_{\text{пост0}} (1 : (p_1 - Z_{\text{перем/ед.0}}) - 1 : (p_0 - Z_{\text{перем/ед.0}})), \text{ где}$$

p_1 и p_0 - предполагаемая и действующая величина продажной цены.

Продолжим наш пример, где речь шла об однопродуктовом производстве. Проведем факторный анализ безубыточности, при следующих условиях:

1) происходит 10%-ное увеличение постоянных затрат, связанное с ростом арендной платы;

2) увеличение цен на сырьевые ресурсы привело к росту переменных расходов на 10%;

3) связи с изменением рыночных цен решено увеличить продажную цену на продукцию также на 10%.

Решение:

Напоминаем, что данное предприятие покрывает все свои расходы и достигнет своего критического объема, реализовав только 22222 единиц продукции.

Теперь оценим изменения факторов:

1) $\Delta q_{Z_{\text{пост}}} = 2222$ единиц изделий.

Таким образом, в предстоящем периоде для достижения безубыточной деятельности в условиях новых, возросших постоянных затрат, предприятию нужно дополнительно продать 2222 единиц изделий.

Как видно из расчетов, увеличение постоянных затрат приводит к росту критического объема, и это увеличивает зону убытков. Следовательно, для улучшения деятельности предприятию необходимо стремиться к снижению постоянных затрат. Такими способами, в

частности, являются: снижение затрат на рекламу и другие аналогичные затраты, снижение арендной платы за счет увеличения объема реализации и т.д.

2) $\Delta q_{Z_{\text{перем/ед.}}} = 4800$ единиц изделий.

Таким образом, предполагаемое увеличение переменных расходов делает необходимым для предприятия дополнительную продажу 48000 единиц изделий с тем, чтобы покрыть такой рост затрат. Рост этих затрат также увеличивает критическую точку, тем самым уменьшая зону прибылей. Поэтому, для повышения финансовой устойчивости необходимо стремиться к снижению переменных расходов.

Какие же факторы могут способствовать снижению переменных расходов? Прежде всего:

- использование более дешевых материалов или их заменителей;
- более рациональное использование трудовых ресурсов;
- увеличение объема закупок и получение оптовых скидок на закупаемые ресурсы;
- ускорение срока оплаты материалов и получение скидок за быстроту оплаты и т.д.

3) $\Delta q_p = -5000$ изделий.

Таким образом, рост продажной цены на 10% уменьшает критический объем. Другими словами, мы можем продать на 5000 изделий меньше, если при неизменных затратах увеличим цену на 10%.

В силу, каких же обстоятельств предприятие принимает решение об изменении цены? Этих факторов достаточно много, и это является темой отдельного разговора. Но, тем не менее, если брать укрупненные группы факторов, к ним можно отнести:

- меняется (растет или снижается) общий покупательский спрос на продукцию;
- растет количество конкурирующей продукции на рынке;
- снижается себестоимость продукции вследствие снижения трудоемкости производства, внедрения новых, ресурсосберегающих технологий, использования более дешевого сырья и т.д.

Как видно из расчетов, одинаковое 10%-ное увеличение постоянных и переменных расходов, а также цены реализации оказало неравноценное влияние на критический объем. Это связано прежде всего со сложившейся структурой затрат и выручки, и данное обстоятельство следует учитывать при проведении анализа безубыточности.

Таким образом, график точки критического объема в современных условиях должен использоваться в качестве инструмента для планирования, контроля и организации получения прибыли, исходя из имеющихся возможностей. Анализ критического объема не только позволяет лучше осознать взаимосвязи, существующие между объемом производства и затратами, но также показывает влияние изменения стоимости материалов, объема

производства и других факторов на конечный финансовый результат. Кроме того, он дает возможность, исходя из данных об объеме и структуре затрат установить экономически оправданные продажные цены и рациональную структуру реализации, переосмыслить политику и стратегию развития предприятия.

Анализ поведения переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства, таким образом, дает возможность на основе использования показателя маржинального дохода грамотно управлять предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции и позволяет руководству добиваться решения сложнейших задач.

ТЕМА 5. АНАЛИЗ ЧУВСТВИТЕЛЬНОСТИ ИЗМЕНЕНИЙ КРИТИЧЕСКИХ СООТНОШЕНИЙ

1. Значение, задачи чувствительного анализа.
2. Методика чувствительного анализа.

Операционный анализ показывает чувствительность, т.е. возможную реакцию результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия на изменение как внутренних, так и внешних факторов производства и реализации продукции, отвечая на вопросы: «Что будет, если...?» и «На сколько можно изменить объем реализации продукции без потери прибыли?».

Решение второго вопроса связано со следующей ситуацией. В современных условиях на первый план выходит проблема не увеличения прибыли, а ее сохранения в заданных самим предприятием размерах, обеспечивающих оптимальное соотношение между покрытием производственных и социальных нужд предприятия и величиной налоговых выплат. Часто эти ограничения даже не соответствуют максимально возможному уровню прибыли.

Проведение чувствительного анализа дает возможность решить следующие важные задачи:

- оценить прибыльность производственной и коммерческой деятельности;
- планировать рентабельность на основе запаса финансовой прочности;
- определять предпринимательский риск;
- выбрать оптимальный путь выхода из кризиса и т.д.

В основе анализа чувствительности лежит расчет объема реализации (N°), который обеспечивает постоянный результат при изменении одного из следующих показателей: цены, переменных и постоянных затрат.

Если изменяются постоянные расходы, то объем реализации, обеспечивающий исходный результат (N), составляет:

$$N = \frac{B'_m}{m^{\circ}} : Z$$

Если изменяются переменные расходы, то:

$$N = \frac{B^{\circ}_m}{m'} : Z$$

Если изменяется цена, то:

$$N = \frac{B^{\circ}_m}{m'} : Z',$$

где B'_m - новый маржинальный доход;

B°_m - исходный маржинальный доход;

m° - исходный коэффициент маржи в доходе, %;

m' - новый коэффициент маржи в доходе, %;

Z – исходная цена;

Z' - новая цена.

Например¹: Предприятие выпускает 100 тыс.штук изделий по цене 2570 рублей за штуку, при этом переменные расходы на единицу составляют 1800 рублей, а постоянные расходы – 38,5 млн.рублей.

Необходимо оценить:

- десятипроцентное увеличение цены;
- десятипроцентное снижение переменных расходов;
- десятипроцентное снижение постоянных расходов;
- увеличение объема реализации на десять процентов.

Рассматриваем десятипроцентное увеличение цены изделий.

1 шаг: до внесения изменений имеем следующую картину по деятельности предприятия:

Выручка от реализации продукции – 257 млн.рублей

Переменные затраты – 180 млн.рублей

Маржинальный доход – 77 млн.рублей;

¹ Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика, 1997 г.

Постоянные затраты – 38,5 млн.рублей

Прибыль – 38,5 млн.рублей

2 шаг: цены выросли на 10 процентов. Тогда:

Выручка от реализации продукции – 282,7млн.рублей

Переменные затраты – 180 млн.рублей

Маржинальный доход – 102,7 млн.рублей;

Постоянные затраты – 38,5 млн.рублей

Прибыль – 64,2 млн.рублей

3 шаг: определяем значение объема реализации при росте цены на 10% по формуле:

$N = 75$ тыс.штук

4 шаг: исходя из нового объема реализации производим пересчет всех показателей для получения неизменного результата:

Выручка от реализации продукции – 212 млн.рублей

Переменные затраты – 135 млн.рублей

Маржинальный доход – 77 млн.рублей;

Постоянные затраты – 38,5 млн.рублей

Прибыль – 38,5 млн.рублей

Повышение цены на 10% компенсирует сокращение объема реализации на 25% или увеличивает прибыль на 67%. Аналогичные расчеты показывают, что снижение цены на 10% приводит к сокращению прибыли на 67% или предполагает увеличение объема реализации на 50% для компенсации потерянного дохода.

Рассматриваем десятипроцентное снижение переменных расходов.

1 шаг:

Выручка от реализации продукции – 257 млн.рублей

Переменные затраты – 162 млн.рублей

Маржинальный доход – 95 млн.рублей;

Постоянные затраты – 38,5 млн.рублей

Прибыль – 56,5 млн.рублей

2 шаг: определяем значение объема реализации при снижении переменных расходов на 10 процентов:

$N = 81$ тыс.штук

3 шаг: исходя из нового объема реализации производим пересчет всех показателей для получения неизменного результата:

Выручка от реализации продукции – 208 млн.рублей

Переменные затраты – 131 млн.рублей

Маржинальный доход – 77 млн.рублей;

Постоянные затраты – 38,5 млн.рублей

Прибыль – 38,5 млн.рублей

Снижение переменных расходов на 10% компенсирует сокращение объема реализации на 19% или увеличивает прибыль на 47%. Если переменные затраты вырастут на 10%, то предприятие должно будет добиться увеличения объема реализации на 30% или оно потеряет 47% своей прибыли.

Рассматриваем изменение постоянных затрат. Предположим, что предприятие благодаря новой организации своей деятельности удалось снизить постоянные расходы на 10 процентов.

1 шаг:

Выручка от реализации продукции – 257 млн.рублей

Переменные затраты – 180 млн.рублей

Маржинальный доход – 77 млн.рублей;

Постоянные затраты – 34,65 млн.рублей

Прибыль – 42,35 млн.рублей

2 шаг: определим значение объема реализации при снижении постоянных расходов на 10 процентов.

$N = 95$ тыс.штук.

3 шаг: исходя из нового объема реализации производим пересчет всех показателей для получения неизменного результата:

Выручка от реализации продукции – 244,15 млн.рублей

Переменные затраты – 171 млн.рублей

Маржинальный доход – 73,15 млн.рублей;

Постоянные затраты – 34,65 млн.рублей

Прибыль – 38,5 млн.рублей

Снижение постоянных затрат на 10% компенсирует сокращение объема реализации на 5% или увеличивает прибыль на 10%.

Аналогично, рост постоянных издержек на 10% предприятие может компенсировать путем увеличения объема реализации продукции на 5% или прибыль снизится на 10%.

Рассматриваем влияние изменения объема реализации на прибыль. Его проанализируем с помощью операционного рычага.

Операционный рычаг = 2

Предположим, что предприятие увеличило объем реализации на 10%. Тогда выручка от реализации возрастет также на 10%, а прибыль с учетом действия операционного рычага должна увеличиться на 20% (10 x 2).

Проверка:

Выручка от реализации продукции – 282,7 млн.рублей

Переменные затраты – 198 млн.рублей

Маржинальный доход – 84,7 млн.рублей;

Постоянные затраты – 38,5млн.рублей

Прибыль – 46,2 млн.рублей

Прибыль действительно возросла на 7,7 млн.рублей или на 20%.

На основе вышепроведенного анализа можно выявлять взаимосвязь факторов цены, переменных и постоянных затрат с изменениями объема реализации; рассчитывать и оценивать влияние факторов, определяющих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия и распределять их по степени влияния на прибыль.

По степени влияния, рассмотренные нами факторы можно сгруппировать следующим образом:

- на первом месте стоит ценовой фактор, поскольку повышение цены на 10% увеличивает прибыль на 67%;

- на втором месте стоит фактор «переменные издержки», так как их снижение обеспечивает получение прибыли на 47%;

- третье место занимает фактор «объем реализации». Рост объема реализации на 10% приводит к увеличению прибыли на 20%;

- четвертое место занимает фактор «постоянные затраты». Десятипроцентное снижение постоянных затрат приводит к росту прибыли всего на 10%.

Подобное распределение дает возможность четко очертить приоритет в финансово-хозяйственной деятельности предприятия по регулированию массы и динамики получаемой прибыли.

ТЕМА 6. АНАЛИЗ ВЫБОРА СТРАТЕГИИ ПРОИЗВОДСТВА ПРИ ОГРАНИЧИВАЮЩИХ УСЛОВИЯХ

1. Директ-костинг как основа для планирования производственной программы.

2. Методика принятия решения в области производства продукции (работ, услуг).

Эффективное управление ассортиментом продукции позволяет увеличить прибыль и приток денежных средств в сжатые сроки и без значительных инвестиций.

Ресурсы предприятия всегда ограничены, следовательно, производить и продавать необходимо только то, что приносит достаточную прибыль и стабильный поток денежных средств.

Чтобы установить оптимальный ассортимент продукции предприятия, важно определить:

➤ что предприятие производит, включая все услуги, предоставляемые сторонним организациям, а не только основные виды деятельности;

➤ какие товары или услуги наиболее привлекательны на рынке и пользуются наибольшим платежеспособным спросом;

➤ существуют ли новые рынки сбыта выгодных для предприятия товаров и услуг и возможно ли использование новых каналов сбыта.

К числу основных задач следует отнести:

❖ подбор операционных маркетинговых методов портфельного анализа, которые помогут максимизировать прибыль и приток денежных средств;

❖ сбор маркетинговой информации, необходимой маржинальной бухгалтерии для анализа ассортимента продукции;

❖ взаимодействие отдела маркетинга и маржинальной бухгалтерии.

Основным инструментом маржинальной бухгалтерии является система директ-костинг, сущностной характеристикой которого является разграничение затрат на постоянную и переменную составляющие.

В условиях рынка и свободной конкуренции директ-костинг является важным элементом управления на предприятии. Администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же реально обходится предприятию производство того или иного продукта, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков на сегодняшний день размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня в теории и практике управления себестоимостью и прибылью применяется следующий принцип оценки точности калькуляции: самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия,

а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Калькулирование себестоимости продукции по системе директ-костинг обеспечивает контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Такие калькуляции выявляют неконтролируемые центрами ответственности издержки, различия между прибыльными и неприбыльными операциями, поведение издержек относительно нормативов.

Другим важным моментом калькулирования себестоимости продукции по системе директ-костинг является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема производства и прибыли.

Система директ-костинг заостряет внимание руководства предприятия на изменение маржинального дохода по предприятию в целом и по отдельным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большей рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий.

Все вышеизложенное говорит о том, что директ-костинг является важным инструментом маркетинга – системы управления производством в условиях рыночной экономики и это подчеркивает единство учета, анализа и принятия управленческих решений. Более того, именно на ее основе строится система контроллинга.

Большой группой управленческих задач, при решении которых используется информация о переменных и постоянных затратах, являются задачи, связанные с планированием ассортимента, решением вопросов обновления выпускаемой продукции и т.д.

В условиях рыночной экономики, когда возможны ситуации спада и подъема производства, различаются два подхода к планированию ассортимента: в условиях неполной и в условиях полной загрузки мощностей.

Учет затрат и планирование ассортимента в условиях неполной загрузки мощностей.

Рассмотрим пример²: Ассортимент продукции предприятия состоит следующих изделий: А, Б, В, Г и Д. Данные по изделиям приведены в таблице 9:

Таблица 9.

Изделия	Объем производства, штук	Переменные затраты, руб.	Цена реализации, руб.
А	300	100	150
Б	200	120	160
В	400	90	115
Г	250	160	195
Д	550	140	160

Изменение ассортимента выпускаемой продукции вследствие реализации других изделий в следующем отчетном периоде не представляется возможным. Накладные расходы составляют 41 400 руб. (из них 50% - постоянные затраты). Проанализируем рентабельность изделий, чтобы исключить из ассортимента убыточные.

1. Решение на основе учета полной себестоимости

В этом случае рассчитывается ставка распределения всех накладных расходов пропорционально сумме прямых переменных затрат: $41\,400 : 207\,000 = 0,2$, или 20%. Результаты расчета приведены в таблице 10.

Таблица 10.

Изделия	Объем Произ-ва, шт.	Прямые переменные затраты, руб.		Полные накладные расходы, 20%, руб.		Себестоимость, руб.		Выручка, руб.		Прибыль, Руб.	
		На 1 шт.	всего	На 1 шт.	всего	На 1 шт.	Всего	На 1 шт.	Всего	На 1 Шт	Всего
А	300	100	30 000	20	6000	120	36000	150	45000	30	9000
Б	200	120	24000	24	4800	144	28 800	160	32 000	16	3 200
В	400	90	36000	8	7 200	08	43 200	15	46000		2 800
Г	250	160	40000	2	8000	92	48000	95	48 750		50
Д	550	40	77000	8	15 400	68	92 400	60	88000	8	4400
			207 000		41 400		248 400		259 750		+11350

² С.А. Николаева. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-Костинг»

Расчет прибыли по изделиям на основе учета полной себестоимости изделия показал прибыльность изделий А, Б, В, Г и убыточность изделий Д. Общая прибыль составляет 11 350 руб. Если следовать этому расчету, то прибыль можно увеличить на 4400 руб., сняв с производства изделие Д.

2. Решение на основе директ-костинга

Поскольку учет полной себестоимости, включающий в себя распределение постоянных затрат, показал прибыльность изделий А, Б, В, Г, то достаточно с точки зрения поставленного вопроса проанализировать убыточное изделие Д. Так как общие накладные расходы содержат 50% переменных расходов, то ставка их распределения пропорционально прямым переменным расходам равна 10%. Результат по изделию Д, рассчитанный на основе переменных затрат, выглядит следующим образом:

Цена реализации, руб.	160
- переменные прямые затраты, руб./ед.	140
- 10% переменные накладные расходы, руб./ед.	14
<hr/>	
Маржинальный доход, руб./ед.	+6

Мы видим, что изделие Д не является убыточным, что оно «вносит» 6 руб. в маржинальный доход и в той же мере – в прибыль предприятия.

Расчеты по системе «директ-костинг» свидетельствуют, что в результате снятия с производства изделия Д прибыль предприятия не только не увеличится на 4400 руб., как явствует из расчетов прибыли по полной себестоимости, а уменьшится на 3300 руб. (550 x 6). Из этого вытекает, что если изделие Д снять с производства, то в следующем отчетном периоде при расчете по полной себестоимости изменится ставка накладных расходов, и уже изделие Г станет убыточным:

$$\frac{\text{Накладные расходы}}{\text{Переменные прямые расходы}} = \frac{41\,400 - 50\% \text{ от } 15\,400}{207\,000 - 77\,000} = 25,9\%.$$

Расчет «прибыли» изделия Г после прекращения производства изделия Д выглядит следующим образом:

- Цена реализации, руб./шт. – 195
- Прямые переменные затраты, руб./шт. – 160
- 25,9% накладных расходов от 160 руб. – 41,44

<hr/>	
Убыток, руб.	– 6,44

Если быть последовательным, то нужно во втором отчетном периоде снять с производства и изделие Г. Это приведет к тому, что и в третьем отчетном периоде убыточным станет изделие В. Таким образом, при системе учета полных затрат процесс улучшения ассортимента может свести к нулю всю производственную программу, так что постоянные накладные расходы останутся непокрытыми в качестве убытка.

После снятия с производства изделий Г и Д ставка распределения накладных расходов составит:

$$33700 - 50\% \text{ от } 8000 / 130000 - 40000 = 33\%$$

Для изделия В получим следующий результат:

- Цена реализации, руб./шт. – 115
- Прямые переменные расходы, руб./шт. – 90
- 33% накладных расходов от 90 руб. – 29,7

Убыток, руб. – 4,70

Таким образом, в условиях неполной загрузки мощностей в результате принятия решений о снятии с производства изделий или прекращении выполнения заказа, которые представляются убыточными, а в действительности имеют положительный маржинальный доход, суммарный финансовый результат предприятия должен ухудшиться. Система учета полной себестоимости дает неверную информацию для принятия решений в данной ситуации.

Учет затрат и планирование ассортимента при полной загрузке. В условиях полной загрузки производственных мощностей недостаточно знать величину прибыли на единицу изделия для включения его в план производства: при наличии «узких мест» или ограничивающих факторов необходимо исчислять значение финансового результата на единицу ограничивающего фактора.

Приведем расчет производственной программы на основе полной себестоимости и по системе «директ-костинг» при полной загрузке с учетом ограничивающего фактора.

Производственная программа предприятия включает в себя изделия А, Б, В, Г, Д и Е. При полной загрузке производственных мощностей объемы производства каждого изделия составляют: А – 5000 шт., Б – 2000, В – 4000, Г – 6000, Д – 3000, Е – 1000 шт. исследования рынка показали, что продукция может быть реализована в следующих количествах: А – 7000 шт., Б – 3000, В – 5500, Г – 8000, Д – 4500, Е – 2000 шт. производство изделий отдельных видов связано с «узкими местами» (нехватка складских площадей; дефицит сырья или материалов, мощности оборудования или рабочей силы на единицу изделия). Наличие «узких мест» или так называемых ограничивающих факторов по отдельным изделиям

измеряется в единицах ограничивающего фактора (ЕОФ) и составляет по изделиям: А – 2 ЕОФ; Б – 3 ЕОФ; В – 1 ЕОФ; Г – 4 ЕОФ; Д – 6 ЕОФ; Е – 0,5 ЕОФ.

Общая пропускная способность «узкого места» или ограничивающего фактора предприятия: $2 \times 5000 + 3 \times 2000 + 1 \times 4000 + 4 \times 6000 + 6 \times 3000 + 0,5 \times 1000 = 62\,500$ ЕОФ.

Переменные производственные затраты по изделиям: А – 40 руб., Б – 60, В – 50, Г – 80, Д – 30, Е – 70 руб.

Общие накладные расходы за отчетный период составляют 232 000 руб. Ставка из распределения между изделиями пропорциональна переменным производственным расходам: 20% ($232\,000 : 1\,160\,000 = 0,2$). Продажные цены по изделиям: А – 50 руб., Б – 80, В – 65, Г – 102, Д – 55, Е – 80 руб.

Необходимо спланировать наилучшую с точки зрения прибыли программу производства и сбыта.

Решение на основе учета полной себестоимости

Таблица 11.

Вид изделия	Переменные затраты на ед. руб.	20% доля постоянных затрат, руб.	Полная себестоимость ед. руб.	Цена изделия, руб.	Прибыль на ед., руб.	Ограничивающий фактор (ЕОФ)	Прибыль на ЕОФ
А	40	8	48	50	+2	2	+1
Б	60	12	72	80	+8	3	+2,67
В	50	10	60	65	+5	1	+5
Г	80	16	96	102	+6	4	+1,50
Д	30	6	36	55	+19	6	+3,17
Е	70	14	84	80	-4	0.5	-8

Таким образом, по относительному вкладу в прибыль изделия выстроятся в следующем порядке: В, Д, Б, Г, А, Е.

Производственная и сбытовая программа, максимизирующая прибыль, по этому варианту расчета выглядит так: таблица 12.

Таблица 12.

Изделие	Количество продукции, шт.	Ограничивающий фактор на ед-цу (ЕОФ)	Общее значение ограничивающего фактора
В	5 500	1	5 500
Д	4 500	6	27 000
Б	3 000	3	9 000
Г	5 250	4	21 000

А	0	2	0
Е	0	0,5	0
			62 500

Решение по системе «директ - костинг»

Определяя последовательность изделий при оптимальном использовании ограничивающего фактора по маргинальному доходу, получаем результаты:

Таблица 13.

Изделие	Переменные затраты, руб.	Цена изделия, руб.	Маржинальный доход, руб.	Ограничивающий фактор (ЕОФ)	Маржинальный доход на ЕОФ
А	40	50	10	2	5
Б	60	80	20	3	6,67
В	50	65	15	1	16
Г	80	102	22	4	5,50
Д	30	55	25	6	4,17
Е	70	80	10	0.5	20

Получается следующая ранжировка изделий с точки зрения их относительной прибыльности: Е, В, Б, Г, А, Д.

Программа производства и реализации, максимизирующая прибыль, выглядит в результате расчетов по системе «директ - костинг» таким образом:

Таблица 14.

Изделие	Количество изделий, шт.	Ограничивающий фактор на единицу (ЕОФ)	Общая величина ЕОФ
Е	2 000	0,5	1 000
В	5 500	1	5 500
Б	3 000	3	9 000
Г	8 000	4	32 000
А	7 000	2	14 000
Д	167	6	1 000
			62 500

Плановые расчеты оптимальной производственной программы, основанные на информации учета полной себестоимости и информации системы «директ - костинг», дали различные результаты.

Особенно явно это видно на изделии Е, в отношении которого выявились принципиально различные перспективы.

Рассчитаем теперь величину прибыли при обеих «оптимальных» программах по обоим вариантам учета себестоимости.

1. Оптимальная программа при учете полной себестоимости

таблица 15.

Изделие	Количество изделий, шт.	Маржинальный доход на изделие, руб.	Совокупный маржинальный доход, руб.
1	2	3	4
В	5 500	15	82 500
Д	4 500	25	112 500
Б	3 000	20	60 000
1	2	3	4
Г	5 250	22	115 500
А	0	10	0
Е	0	10	0
Маржинальный доход		370 500	
Постоянные затраты		232 000	
Прибыль		138 500	

2. Оптимальная программа по системе «директ - костинг»

таблица 16.

Изделие	Количество изделий, шт.	Маржинальный доход на изделие, руб.	Совокупный маржинальный доход, руб.
Е	2 000	10	20 000
В	5 500	15	82 500
Б	3 000	20	60 000
Г	8 000	22	176 000
А	7 000	10	70 000
Д	167	25	4 175
Маржинальный доход, руб.		412 675	
Постоянные затраты, руб.		232 000	
Прибыль		180 675	

Расчеты свидетельствуют, что полученная в качестве оптимальной производственная программа, исчисленная по информации системы «директ - костинг», дает прибыли на 42 175 руб.(180 675 – 138 500) больше, чем оптимальная программа, спланированная на базе информации учета полной себестоимости.

Хотя расчеты и показывают, что прибыль, рассчитанная при системе «директ - костинг», больше, чем при принятии решений на основе учета полной себестоимости, это справедливо в случае «прочих равных условий». На самом деле правильность либо неправильность того или иного решения определяется множеством факторов, не зависящих от предприятия и его руководства и влияющих на прибыль. Поэтому реальная прибыль может значительно отличаться от расчетной, какой бы вариант расчета ни был выбран.

При большом количестве ограничивающих факторов, планируя производственную программу, используют методы линейного программирования, в частности симплексный.

ТЕМА 7. АНАЛИЗ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ

1. Сущность прибыли в условиях рынка.
2. Значение и задачи анализа прибыли.
3. Формирование финансовых результатов.
4. Анализ влияния на прибыль отдельных факторов, базирующихся на категории маржинального дохода.

Прибыль является одним из основных показателей хозяйственной деятельности любой коммерческой организации. От степени ее познания и использования в определяющей мере зависит эффективность многих экономических рычагов воздействия на производство.

В экономической теории понятие «прибыль» имеет разные значения. Речь может идти о доходах, полученных предприятием, но также о большем, чем ожидалось, удовлетворении, которое получит потребитель, или о выгоде, принесенной стране тем или иным мероприятием. Во всех случаях речь идет о прибыли – предприятия, потребителя, общества в целом.

Прибыль является показателем, наиболее полно отражающим эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. Вместе с тем прибыль оказывает стимулирующее воздействие на укрепление коммерческого расчета, интенсификацию производства при любой форме собственности.

Прибыль – один из основных финансовых показателей плана и оценки хозяйственной деятельности организаций. За счет прибыли осуществляются финансирование мероприятий по научно-техническому и социально-экономическому развитию организаций.

Рыночная экономика усиливает многоаспектное значение прибыли. Это связано с тем, что предприятие получив экономическую и хозяйственную самостоятельность, само решает, как, на какие цели и в каких размерах использовать прибыль, оставшуюся в их распоряжении после уплаты налогов в бюджет и других обязательных платежей и отчислений.

В условиях рыночной экономики значение прибыли огромно. Стремление к их получению должно ориентировать товаропроизводителей к выпуску продукции, нужной потребителю и с минимальными затратами. Таким образом, при развитой конкуренции этим

будет достигнута не только цель предпринимательства, но и удовлетворение общественных потребностей.

Современные условия хозяйствования коренным образом меняют роль и содержание анализа деятельности предприятия в целом и его разделов в частности. Если при административно-командной системе хозяйствования в первую очередь изучались основные фонды, материальные и трудовые ресурсы, издержки и прибыль, и в заключение – финансовое состояние, то в рыночных условиях на передний план вышел финансовый анализ, и прежде всего анализ финансовых результатов.

В условиях рынка анализ финансовых результатов должен служить, прежде всего, принятию правильных управленческих решений. Информационной базой для анализа является бухгалтерская отчетность, которая в значительной степени упрощена и приближена к международным стандартам учета и отчетности.

Анализ финансовых результатов, основывающийся на данных только бухгалтерской отчетности, приобретает характер внешнего анализа, который проводится обычно за пределами предприятия лицами, не работающими на данном предприятии, но имеют к нему прямой или косвенный финансовый интерес. Проведение такого анализа дает возможность получить весьма ограниченную часть информации о деятельности предприятия, и тем самым не позволяет выявить все факторы его успеха.

Внутренний анализ должен служить непосредственно целям управления деятельностью предприятия. Источником информации для проведения внутреннего анализа могут выступать как бухгалтерская отчетность, так и данные производственного и финансового учета, т.е. сведения о выпуске и реализации продукции, о ее себестоимости, о различных видах затрат и т.д.

Значение анализа финансовых результатов, прежде всего, заключается в том, что оно позволяет оценить качество работы предприятия. Поэтому на каждом конкретном предприятии необходимо проводить систематический анализ формирования, распределения и использования прибыли.

Исходя из программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) Министерство финансов РФ утвердило следующие нормативные документы:

- ПБУ 9/99 от 06.05.99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 от 06.05.99 «Расходы организации»;
- ПБУ 4/99 от 06.07.99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Указанные положения были введены в действие с 01.01.2000 г. Поэтому изменился порядок формирования и оценки финансовых результатов предприятий, хотя во многом

сохранена преемственность с действовавшей ранее практикой учета выручки от реализации продукции и себестоимости реализованной продукции.

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательств, платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрено передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие поступления.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи».

К прочим поступлениям относятся:

- операционные доходы;
- внереализационные доходы;
- чрезвычайные доходы.

В соответствии с ПБУ 9/99 операционными доходами и расходами являются:

- поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- прибыль или убыток, полученные организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления и расходы от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- проценты, полученные и уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- прочие операционные доходы и расходы.

Основную часть операционных доходов и расходов составляют доходы и расходы от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности).

Внереализационными доходами и расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки, за нарушение условий договоров, полученные и уплаченные;

- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- сумма дооценки и уценки активов (за исключением внеоборотных активов);

- прочие внереализационные доходы.

К чрезвычайным доходам ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению к дальнейшему использованию активов, и т.п.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий, национализации имущества и т.п.).

Формирование финансовых результатов в организациях Российской Федерации, отдельных стран с развитой рыночной экономикой и по стандартам финансовой отчетности приведено в таблице 17.

В отчете о прибылях и убытках (форма 2) в организациях Российской Федерации формируются данные о доходах, расходах по обычным видам деятельности, результаты от операционных и внереализационных доходов и расходов, о чрезвычайных доходах и расходах, величине чистой прибыли, финансовых результатах, которые представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Порядок представления данных в отчете о прибылях и убытках зависит от признания организацией доходов исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения, доходов от обычных видов деятельности или прочих поступлений (операционные, внереализационные или чрезвычайные).

Таблица 17

Содержание форм отчетов о прибылях и убытках организаций, предприятий и фирм различных стран

США	Великобритания, Австралия	Российская Федерация	По международным стандартам финансовой отчетности
1	2	3	4
1. Доход от реализации продукции (работ, услуг)	1. Оборот от реализации продукции (работ, услуг)	1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности	Выручка от продаж
2. Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	2. Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и обязательных аналогичных платежей)	Себестоимость реализации
3. Валовая прибыль	3. Валовая прибыль	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	Коммерческие расходы
4. Затраты на основную деятельность	4. Операционные расходы: 4.1. издержки обращения 4.2. управленческие расходы	Валовая прибыль Коммерческие расходы Управленческие расходы	Управленческие расходы Прибыль от основной (операционной) деятельности Доходы от финансовой деятельности
5. Прибыль от операционной	5. Прибыль от основной	Прибыль (убыток) от продаж	Расходы по финансированию

деятельности	деятельности		
6. Выручка от реализации имущества	6. Доходы по финансовой деятельности (от капитала)		Прибыль от прочей деятельности
7. Расходы по реализации имущества	7. Расходы по финансированию	Операционные доходы и расходы	Прибыль до налогообложения
8. Прибыль от нечасто возникающей деятельности	8. Прибыль от финансовой деятельности	Проценты к получению	Налог на прибыль
9. Прочие доходы: 9.1. Доходы от аренды 9.2. Доходы по полученным процентам	9. Прибыль до налога на прибыль	Проценты к уплате	Прибыль после налогообложения
10. Прочие расходы: 10.1. Расходы по аренде 10.2. Расходы по уплаченным процентам	10. Прибыль до налога на прибыль	Доходы от участия в других организациях	Выплата дивидендов
11. Прибыль от прочей деятельности	11. Налог на прибыль	Прочие операционные доходы	Прибыль от всех видов деятельности
12. Прибыль до налога на прибыль	12. Прибыль после налога на прибыль	Внереализованные доходы и расходы	Результат чрезвычайных обстоятельств
13. Налог на прибыль	13. Результат чрезвычайных событий	Прочие внереализованные доходы	Прибыль от деятельности компании за год
14. Прибыль после налога на прибыль	14. Прибыль за год	Прочие внереализованные расходы Прибыль (убыток) до налогообложения Налог на прибыль и иные обязательные аналогичные платежи Прибыль (убыток) от обычной деятельности	
15. Результат чрезвычайных событий			
16. Прибыль за год (чистая)		Чрезвычайные доходы и расходы Чрезвычайные доходы Чрезвычайные расходы Чистая прибыль (нераспределенная) прибыль	

В экономической литературе по вопросу о факторах прибыли, о методологии выявления степени их влияния на изменение прибыли уделяется большое внимание. Это связано с тем, что в ходе анализа прибыли должны быть вскрыты наиболее значительные и

определяющие факторы ее роста, необходимо показать роль долговременных факторов экономического развития, выявить возможные резервы дальнейшего увеличения прибыли.

Исследование методологии факторного анализа прибыли показывает, что при анализе этого показателя используют, как правило, модель следующего вида:

$$P = q (p_{ед} - s), \text{ где}$$

P – величина прибыли; q – количество единиц реализованной продукции; $p_{ед}$ – цена реализации единицы продукции; s – себестоимость единицы продукции.

Эта модель предполагает, что все приведенные показатели изменяются сами по себе, независимо друг от друга. Прибыль изменяется прямо пропорционально объему реализации, если реализуется рентабельная продукция. Если продукция убыточна, то прибыль изменяется обратно пропорционально объему продаж.

Таким образом, наличие такой модели не позволяет в полной мере оценить взаимосвязь объема производства (реализации) продукции и ее себестоимости. При увеличении объема производства (реализации) себестоимость единицы продукции снижается, так как обычно возрастает только сумма переменных расходов (сдельная зарплата производственных рабочих, сырье, материалы, топливо на технологические цели, электроэнергия), а сумма постоянных расходов (амортизация, аренда помещений, повременная ставка оплаты труда рабочих, зарплата и страхование административно-управленческого персонала и др.) остается, как правило, без изменения. И наоборот, при спаде производства себестоимость изделий возрастает из-за того, что больше постоянных расходов приходится на единицу продукции.

В современных же условиях необходимо обеспечить системный подход при изучении факторов изменения прибыли и прогнозирования ее величины. Он в свою очередь, базируется на категории маржинального дохода и делении производственных затрат на переменные и постоянные.

Маржинальный доход представляет собой сумму прибыли и постоянных расходов. Эта категория основана на том, что полное поглощение всех постоянных расходов предусматривает списание их полной суммы на текущие результаты предприятия. В формализованном виде маржинальный доход (МД) можно представить двумя основными формулами:

$$МД = P + Z_{пост}$$

и

$$МД = N - Z_{перем}$$

где Р – прибыль;

N – выручка от реализации продукции;

Z_{пост} – постоянные расходы;

Z_{перем} – переменные расходы.

Приступая к анализу влияния на прибыль отдельных факторов, представленную выше формулу преобразовывают следующим образом:

$$P = MD - Z_{\text{пост}}$$

Для выполнения аналитических расчетов прибыли от продаж в западной практике часто используют показатели выручки от продаж и удельного веса маржинального дохода в выручке от продаж вместо показателя общей суммы маржинального дохода. Взаимосвязь этих показателей следующая:

$$D_{\text{мд}} = MD / N, \text{ где}$$

D_{мд} – удельный вес маржинального дохода в выручке от продаж

Если из этой формулы выразить сумму маржинального дохода, то получим другую формулу определения прибыли от продаж:

$$P = N \times D_{\text{мд}} - Z_{\text{пост}}$$

На прибыль от продаж оказывают влияние изменения:

- количества и структуры проданного;
- уровня цен;
- уровня постоянных расходов.

Для расчета влияния этих факторов используем следующие данные: таблица 18.

Исходные данные структуры объема:

Таблица 18.

Вид изделия	Отпускная цена изд., руб.	Переменные затраты на ед., руб.	Уд.вес изделий, % к общему итогу по продажам	
			План	Факт
А	15	7	45	-
В	9	5	40	30
С	18	11	-	20
Д	16	9	15	50

Также известно, что выручка от продаж по плану составляет 380 тыс.рублей, а фактически она составила 420 тыс.рублей. Постоянные расходы планировались в сумме 70 тыс.рублей и фактически остались на этом же уровне.

На основании этих данных определим прибыль от продаж по плану, предварительно рассчитав удельные веса маржинального дохода в отпускной цене изделия для каждого вида продукции:

Вид изделия	Алгоритм расчета	Результат
А	$(15 - 7) : 15$	0,53
Б	$(9 - 5) : 9$	0,44
Д	$(16 - 9) : 16$	0,4375

$D_{мд}$ для всего объема продаж по плану равен: 0,480125

Подставим полученные результаты в формулу и определим прибыль от продаж:

$$P_0 = 112447,5$$

Аналогично определяем фактическую прибыль от продаж. Удельные веса маржинального дохода в цене изделия для каждого вида фактически проданной продукции составят:

Вид изделия	Алгоритм расчета	Результат
В	$(9 - 5) : 9$	0,44
С	$(18 - 11) : 18$	0,38
Д	$(16 - 9) : 16$	0,4375

$D_{мд}$ для всего объема продаж по отчету равен: 0,42675

Фактическая прибыль от продаж при неизменных ценах и постоянных расходах:

$$P_1 = 109235$$

Сравнение фактической прибыли с плановой показывает ее уменьшение на 3212,5 рублей. Определим влияние на снижение прибыли количества проданного и его структуры.

За счет увеличения количества проданных изделий, безусловно, вырастет абсолютная сумма прибыли. И это позволяет считать, что при постоянной структуре проданного не будет меняться средний удельный вес маржинального дохода в выручке от продаж. Сумма прироста маржинального дохода при увеличении выручки от продаж составила:

$$(420000 - 380000) \times 0,480125 = 19205 \text{ рублей}$$

Зная, что выше точки критического объема продаж и маржинальный доход и прибыль от продаж при увеличении объема продаж увеличиваются на одну и ту же сумму, можно

считать, что за счет увеличения количества проданного прибыль увеличилась также на 19,205 рублей.

Структурные сдвиги в объеме продаж приводят к изменению среднего удельного веса маржинального дохода как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. У нас наблюдается снижение абсолютной суммы маржинального дохода:

$$(0,42675 - 0,480125) \times 420000 = - 22417,5 \text{ рублей.}$$

На эту же сумму уменьшилась и прибыль от продаж за счет изменения структуры проданного.

Проверим соответствие влияния обоих факторов общему изменению прибыли:

$$19205 - 22417,5 = - 3212,5 \text{ рублей.}$$

При выборе вариантов структуры продаж решается вопрос установления цен по каждому виду продукции, принимая во внимание рыночный спрос, цены, по которым аналогичные товары продают конкуренты, и общую сумму постоянных расходов, складывающуюся для данных условий продаж. В зависимости от целого ряда причин цены на фактически проданную продукцию могут отклоняться от плановых как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, что в свою очередь сказывается на изменении прибыли от продаж.

В условиях экономической самостоятельности у предприятий неизмеримо повысилась ответственность за получаемые финансовые результаты. В этой связи, наряду с учетом внутренних факторов, необходимо проводить и анализ внешних факторов.

Влияние на прибыль оказывает также состояние расчетно-платежных отношений (наличный или безналичный расчет, бартер), состояние обслуживающего банка, взаимоотношения предприятия с покупателями, стабильность хозяйственных связей, платежеспособность покупателей или поставщиков и др. Принятие во внимание действие внешних факторов даст возможность выявить существующие недостатки в системе хозяйствования.

Углубленный анализ внешних факторов позволит более пристально изучать влияние внутренних факторов. Поэтому в условиях рыночной экономики необходимо исследовать влияние как внутренних, так и внешних факторов, и это будет способствовать динамичности системы управления.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Финансовая газета. 1996. № 49.
2. Гражданский кодекс РФ. М.: Гном-Пресс, 1997.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (в ред. Приказов МФ РФ от 30.12.99 № 107н, от 24.03.00. № 31н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.99. № 32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом МФ РФ от 06.05.99. № 33н.
5. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ. М. «Дис», 1997.
6. Артеменок В.Г., Терепина Р.С. Теория экономического анализа: текст лекций. Новосибирск, 1994.
7. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Пиримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. М.: ООО «Нонпарель», 1994.
8. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Изд 4-е доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 1998.
9. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2003.
10. Бороненкова С.А. Анализ хозяйственной деятельности: курс лекций. – Сведловск: УрГЭУ, 1997.
11. Вартанов А.С. Экономическая диагностика деятельности предприятия: организация и методология. М.: Финансы и статистика, 1991.
12. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2002.
13. Ветров А.А. Операционный аудит-анализ. М.: Перспектива, 1996.
14. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: Юнити, 2002.
15. Ильенкова Н.Д. Спрос: анализ и управление. М.: Финансы и статистика, 1997.
16. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: Проспект, 2000.
17. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Инфра-М, 2003.
18. Котляров С.А. Управление затратами. СПб: Питер, 2001.
19. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М.: Финансы и статистика, 1998.

20. Муравьев А.И. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 1988.
21. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: УРСС, 1997.
22. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». М.: Финансы и статистика, 1993.
23. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.:Бератор-Пресс, 2003.
24. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: пер. с фр. / Под ре. Белых Л.П. М.: Аудит, Юнити, 1997.
25. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа. М.: Приор, 2000.
26. Сивчик Л.Г., Толкач Г.В., Ермолович Л.Л., Щитников И.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск: Экоперспектива, 2001.
27. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива, 1997.
28. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994.
29. Хоргнрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995.
30. Чернов В.А. Анализ коммерческого риска. М.: Финансы и статистика, 1998.
31. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. М.: Финансы и статистика, 2001.
32. Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия: вопросы методологии. М.: Экономика, 1974.
33. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Инфра-М, 2002.
34. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет. СПб: Питер, 2001.
35. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран / Пер. с польского С.Н.Рогозиной, Г.И.Лебедевой М.: Финансы и статистика, 1991.

Редактор Т.А. Стороженко
Подписано в печать 30.03.2005г. Формат 60x84 1/8.
Усл. п. л. 9,3, уч.-изд. л. 9,0
Электронный вариант. Заказ №34

Издательство ВСГТУ.
г. Улан-Удэ, ул.Ключевская, 40-в

© ВСГТУ, 2005 г