

КОНЦЕПЦИЯ РАЗДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПЕРЕМЕННЫЕ И ПОСТОЯННЫЕ КАК ОДНА ИЗ ПРОЦЕДУР КОНТРОЛЛИНГА

В статье рассмотрена возможность применения метода «директ-костинг», основанного на концепции разделения затрат на переменные и постоянные, при внедрении системы контроллинга на производственных предприятиях.

The article describes the possible usage of direct-costing method, based on the variable and fixed costs classification, as a tool in controlling systems used at manufacturing ventures.

Ключевые слова: контроллинг; директ-костинг; переменные и постоянные затраты; маржинальный доход; себестоимость.

Key words: controlling; direct-costing; variable and fixed costs; marginal income; prime cost.

Введение

Эффективное управление производственными затратами и себестоимостью продукции требует повышения оперативности получения учетной информации, так как от своевременного принятия управленческих решений зависят конечные результаты работы организации.

В связи с этим в настоящее время особую актуальность приобретают проблемы методологии контроллинга, основной из процедур которого является метод «директ-кост».

Основным из проверенных мировой практикой эффективных способов управления предприятием в рыночных условиях является контроллинг. Это комплексная система поддержки управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности.

Термин «контроллинг» – информационно емкий. Контроллинг выступает инструментом менеджмента, синтезируя управленческий учет, планирование, контроль и аналитическую работу [1]. Единого толкования этого термина среди экспертов нет. Специалисты сходятся лишь в том, что контроллинг – это управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц.

Рассматривая понятия управленческого учета, производственного учета и контроллинга, следует их соотносить с национальными учетными системами, так как одним и тем же термином в разных странах могут обозначаться разные явления. Кроме того, и в самих западных странах, Соединенных Штатах, Германии или Франции специалисты в области методов управления не всегда имеют общую точку зрения на трактовку тех или иных понятий.

Так, в теории и практике управления немецкими предприятиями отсутствует понятие управленческого учета. Бухгалтерия четко подразделяется на финансовую и производственную, поэтому немцы заимствовали из английского языка термин «controlling» и обозначили им качественно новое явление в теории и практике управления предприятием.

Напротив, в США не распространено слово «контроллинг», несмотря на название профессии – контролер (controller), а весь комплекс задач контроллинга решается в рамках управленческого учета.

Таким образом, контроллинг в качестве инструмента управления бизнесом признали и используют во всех развитых странах мира. В результате происходит взаимное обогащение лучшим опытом в данной области, хотя в полной мере в практике учитываются и национальные различия, что выступает важным фактором повышения эффективности его применения.

Основная задача контроллинга – обеспечивать достижение оперативных и стратегических целей предприятия. Поскольку главная стратегическая цель коммерческого предприятия – это максимизация прибыли и минимизация затрат, то основной функциональной задачей контроллинга является управление затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия [2].

Одной из основных методологических предпосылок контроллинга является концепция разделения затрат в зависимости от объема производства на переменные и постоянные и определение маржинального дохода (сумм покрытия, валовой маржи). При установлении различия между постоянными и переменными затратами необходимо принимать во внимание рассматриваемый период времени. Для сравнительно длительного периода времени практически все затраты будут переменными. Для более короткого периода времени затраты будут постоянными или переменными в зависимости от изменений производства. Чем короче период времени, тем больше вероятность того, что какие либо определенные затраты будут постоянными.

Концепция разделения затрат на переменные и постоянные позволяет представить в виде уравнения совокупные издержки предприятия:

$$y = a + bx,$$

где y – полные производственные затраты (зависимая переменная);

a – полные постоянные затраты на все производство продукции;

b – переменные затраты на единицу производственной продукции;

x – количественный показатель оценки деятельности предприятия или количество выпущенной продукции (независимая переменная).

Правильное определение коэффициентов a и b поможет достаточно точно спрогнозировать величину будущих затрат при любом значении независимой переменной x . При проведении подобного анализа обычно выбирается показатель оценки деятельности предприятий (независимая переменная), который оказывает наибольшее влияние на динамику полных производственных затрат. Чаще всего используется объем произведенной продукции. Для каждого предприятия выбор независимой переменной является индивидуальным и осуществляется в зависимости от условий производства. На мясоперерабатывающих предприятиях таким показателем является объем произведенной продукции.

Однако следует отметить, что провести четкое разграничение затрат на переменные и постоянные в учете практически невозможно, поскольку некоторые из них являются полупостоянными и полупеременными. В качестве примера можно привести затраты на содержание и эксплуатацию оборудования. Для разделения таких издержек на постоянные и переменные существует несколько способов. Рассмотрим некоторые из них.

Первый метод, называемый «минимум-максимум», заключается в изучении расходов и продуктивности за прошлый период, выборе наиболее низкого и наиболее высокого уровней продуктивности и сравнении изменений в расходах, которые произошли под влиянием объема производства. Когда переменные расходы на единицу продукции остаются неизменными, а общая сумма постоянных расходов не изменяется под влиянием объема производства, то рост расходов произойдет исключительно за счет увеличения переменных расходов. Опираясь на это допущение для идентификации линейной зависимости между объемом производства и переменными расходами, можно рассчитать переменную компоненту на единицу продуктивности. Для мясоперерабатывающих предприятий количественным показателем деятельности будет единица выпуска продукции.

Переменную компоненту рассчитывают делением разности между максимальными и минимальными расходами на разность между максимальной и минимальной продуктивностью. Рассмотрим следующий пример. В марте прошлого года, когда объем производства мясоперерабатывающего предприятия был наименьшим и составил 17,9 т колбасной продукции, общецеховые расходы составили 9 550 р., а в июле, когда объем производства был наибольшим и

составил 20,9 т, сумма переменных цеховых расходов достигла 11 150 р. В этом случае сумма переменных расходов в расчете на единицу продукции составит:

$$(11\ 150 - 9\ 550) : (20,9 - 17,9) = 533 \text{ р.}$$

Используя рассчитанную переменную компоненту, постоянные расходы можно определить на любом уровне производства, вычитая долю переменных расходов из совокупной величины общецеховых расходов. В апреле отчетного года объем производства составил 20 т, а сумма общецеховых расходов 12 800 р., тогда исходя из рассчитанной переменной компоненты сумма переменных расходов составит:

$$533 \times 20 = 10\ 660 \text{ р.,}$$

а постоянных:

$$12\ 800 - 10\ 660 = 2\ 140 \text{ р.}$$

Метод максимального и минимального значения зависимой и независимой переменной является самой простой и легкой техникой разделения затрат на переменные и постоянные. Однако он имеет некоторые существенные недостатки, заслуживающие серьезного отношения. Во-первых, для анализа выбираются только два значения из множества приведенных. Влияние других изменений полностью исключается, что уже само по себе является экономической ошибкой. Во-вторых, надежность оценки затрат зависит от того факта, насколько типичны максимальные и минимальные значения для исследуемого периода. Если, например, в исследуемом периоде при максимальном или минимальном значении переменной x будут произведены затраты, нетипичные для производства в целом, то все это скажется на точности прогнозируемого объема будущих затрат.

Для того, чтобы более точно рассчитать коэффициенты a и b , используется линейный регрессионный анализ. Данный метод является более затратоемким, предполагает широкое использование компьютерной техники и знание экономико-математических методов анализа. Линейно-регрессионный анализ основывается на измерении среднего количества изменений одной зависимой переменной (производственных затрат), соотносящейся со средними изменениями другой независимой переменной (объемов производства). Наиболее известным и доступным приемом линейного регрессионного анализа является метод наименьших квадратов.

Для определения коэффициентов a и b по методу наименьших квадратов используют следующую формулу:

$$b = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sum (x - \bar{x})^2},$$

где x – объем производства;

y – совокупные затраты;

\bar{x} – средний объем производства за исследуемый период;

\bar{y} – средние совокупные затраты за исследуемый период.

Поскольку коэффициенты, рассчитанные с применением метода наименьших квадратов, показывают высокую степень зависимости между переменными, этот метод будет являться предпочтительным для прогнозирования совокупных затрат производственных предприятий.

Развитие систем управления затратами привело также к возникновению метода «директ-костинг», в основе которого лежит деление затрат на постоянную и переменную части и определение маржинального дохода.

Для системы учета по методу «директ-костинг» характерны следующие черты:

- Постоянная направленность учета, в первую очередь, на определение промежуточного результата маржинального дохода.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия.

После вычитания из маржинального дохода постоянных затрат формируется показатель операционной прибыли.

- Определение себестоимости продукции только в разрезе переменных затрат.

- Учет постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата.
- Определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием.
- Определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом продажи, себестоимостью и прибылью.
- Установление точки безубыточности, при которой величина выручки от продажи продукции равняется ее полной себестоимости.

Метод «директ-костинг» позволяет руководству сконцентрировать внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям: выявить продукцию с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость отдельных изделий. Система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства на меняющиеся условия рынка. Она также становится составной частью маркетинга.

Пример. Мясоперерабатывающее предприятие выпускает несколько видов продукции. Расчет их полной себестоимости дан в таблице 1.

Таблица 1 – Расчет полной себестоимости продукции колбасного цеха, р.

Показатели	Колбаса вареная высшего сорта	Колбаса полукопченая первого сорта	Колбаса сыровяленая	Сосиски высшего сорта	Итого
1. Выручка	48 000	25 500	36 000	45 500	155 000
2. Прямые затраты:					
2.1. Материалы	31 200	15 300	23 400	26 300	96 200
2.2. Заработная плата и отчисления	5 800	2 100	4 300	5 700	17 900
3. Производственные накладные затраты (распределяются пропорционально часам работы оборудования, ставка распределения 14,2 р.):					
3.1. Часы работы оборудования	100	140	110	120	470
3.2. Сумма производственных накладных затрат	1 420	1 988	1 562	1 704	6 674
4. Непроизводственные накладные затраты (распределяется пропорционально заработной плате):					
4.1. Общецеховые затраты	4 147	1 502	3 075	4 076	12 800
4.2. Общехозяйственные затраты	5 152	1 865	3 820	5 063	15 900
Итого себестоимости продукции	47 719	22 755	36 157	42 843	149 474
Прибыль (убыток)	281	2 745	-157	2 657	5 526

На основании данных таблицы 1 руководитель предприятия может сделать вывод о том, что производство колбасы сыровяленой убыточно, поэтому ее необходимо исключить из производственной программы на следующий период. После исключения из производственной программы колбасы сыровяленой, у предприятия будут затраты и прибыль, показанные в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет себестоимости продукции после принятия решения по исключению колбасы сыровяленой из производственной программы, р.

Показатели	Колбаса вареная высшего сорта	Колбаса полукопченая первого сорта	Сосиски высшего сорта	Итого
1. Выручка	48 000	25 500	45 500	119 000
2. Прямые затраты:				
2.1. Материалы	31 200	15 300	26 300	72 800
2.2 Заработная плата и отчисления	5 800	2 100	5 700	13 600

Окончание таблицы 2

Показатели	Колбаса вареная высшего сорта	Колбаса полукопченая первого сорта	Сосиски высшего сорта	Итого
3. Производственные накладные за траты (распределяются пропорционально часам работы оборудования, ставка распределения – 14,2 р.):				
3.1. Часы работы оборудования	100	140	120	360
3.2. Сумма производственных накладных затрат	1 420	1 988	1 704	5 112
4. Непроизводственные накладные затраты (распределяются пропорционально заработной плате):				
4.1. Общецеховые затраты	5 459	1 976	5 365	12 800
4.2. Общехозяйственные затраты	6 781	2 455	6 664	15 900
Итого себестоимости продукции	50 660	23 819	45 733	120 212
Прибыль (убыток)	-2 660	1681	-233	-1212

Данные таблицы 2 показывают, что в случае исключения из производственной программы колбасы сыровяленой предприятие несет убытки в размере 1 212 р., т. е. решение было ошибочным.

При калькуляции неполной себестоимости мы составим следующий расчет, представленный в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет себестоимости продукции по методу «директ-костинг», р.

Показатели	Колбаса вареная высшего сорта	Колбаса полукопченая первого сорта	Колбаса сыровяленая	Сосиски высшего сорта	Итого
1. Выручка	48 000	25 500	36 000	45 500	155 000
2. Прямые затраты:					
2.1. Материалы	31 200	15 300	23 400	26 300	96 200
2.2. Заработная плата и отчисления	5 800	2 100	4 300	5 700	17 900
3. Производственные накладные затраты (распределяются пропорционально часам работы оборудования, ставка распределения – 14,2 р.):					
3.1. Часы работы оборудования	100	140	110	120	470
3.2. Сумма производственных накладных затрат	1 420	1 988	1 562	1 704	6 674
4. Итого себестоимости	38 420	19 388	29 262	33 704	120 774
5. Маржинальный доход	9 580	6 112	6 738	11 796	34 226
6. Непроизводственные накладные затраты (общецеховые и общехозяйственные затраты)					28 700
Прибыль					5 526

На основании данных таблицы 3 руководитель может сделать вывод, что полностью отказываться от производства колбасы сыровяленой нельзя, так как ее производство и реализация приносят предприятию дополнительно 6 738 р. маржинальной прибыли.

В пользу метода «директ-костинг» говорит и то, что данная система учета затрат соответствует требованиям международного стандарта финансовой отчетности МСФО 2 «Запасы», согласно которому управленческие расходы не должны капитализироваться в запасах готовой продукции и товарах отгруженных.

Деление затрат на постоянные и переменные при использовании метода «директ-костинг» позволяет решать следующие важнейшие задачи управления затратами:

- определять нижнюю границу цены продукции или заказа (соответствует переменным затратам);

- проводить сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определять оптимальную программу выпуска и реализации продукции;
- осуществлять выбор между собственным производством продукции или услугами и их закупкой на стороне;
- выбирать оптимальную с экономической точки зрения технологии производства;
- искать и «расширять» узкие места в производстве и сбыте продукции;
- определять точку безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Заключение

Постоянные затраты могут в ряде случаев исказить информацию и приводить к неправильным управленческим решениям. Самая точная калькуляция та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском определенной продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Для менеджеров же особенно важна информация о затратах для принятия краткосрочных управленческих решений, связанных с выбором между альтернативными вариантами действий. Метод «директ-костинг» служит информационной основой маржинального подхода в управлении. Таким образом, можно сказать, что основное преимущество метода «директ-костинг» в том, что калькулирование себестоимости по переменным издержкам обеспечивает более полезную для принятия управленческих решений информацию.

Список использованной литературы

1. **Контроллинг** : учеб. для вузов / под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
2. **Ивашкевич, В. Б.** Оперативный контроллинг / В. Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2011. – 160 с.

Получено 29.06.2016 г.