

Мустафина Лейсан Рушадовна

бухгалтер

ООО «Средневожскэлектропроект»

г. Казань, Республика Татарстан

ДИАПАЗОНЫ РЕЛЕВАНТНОСТИ ПРИ ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЙ НА ОСНОВЕ ПЕРЕМЕННЫХ И ПОСТОЯННЫХ ИЗДЕРЖЕК

***Аннотация:** в данной статье рассмотрена концепция деления издержек на переменные и постоянные в зависимости от диапазона релевантности: объема выпуска, временного интервала, масштаба принятия решения. Автор проанализировал поведение издержек в различных условиях и на конкретном примере выявил роль учета диапазона релевантности при принятии решений.*

***Ключевые слова:** издержки, объем выпуска, постоянные издержки, переменные издержки, маржинальный анализ, временной интервал, маржинальный доход, диапазон релевантности.*

Одна из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий – необоснованный и неконтролируемый рост издержек. Во всех отраслях экономики сегодня усиливается конкурентная борьба, одним из главных инструментов в которой становится снижение издержек на производство продукции, поскольку для каждого предприятия издержки представляют собой решающий фактор поддержания и повышения конкурентоспособности. Уровень издержек определяет стратегическое позиционирование предприятия на рынке, является важнейшим фактором, формирующим величину прибыли, а следовательно, возможность экономического роста. Поэтому предприятию, использующему многообразные виды ресурсов: материальные, трудовые, технические и др., необходимо эффективно ими управлять, чтобы знать, как они связаны друг с другом, какие принимать решения для повышения отдачи от применяемых ресурсов, так как уровень их использования непосредственно влияет на величину издержек.

Переменные и постоянные издержки – это два основных вида издержек, рассматриваемых в микроэкономике. Критерием выделения этих издержек является

их зависимость от изменений объемов производства (деловой активности). Под переменными издержками понимают издержки, которые в сумме изменяются в зависимости от изменения объема производства (деловой активности). Эта зависимость может быть как линейной, так и нелинейной (темпы роста переменных издержек могут быть равны, больше или меньше темпов роста объемов деятельности). Постоянные же издержки – это издержки, суммарная величина которых не подвержена влиянию изменения объема деятельности. При этом удельные переменные издержки на единицу продукции являются постоянными (при линейной зависимости переменных издержек от объема деятельности), а удельные постоянные издержки уменьшаются с ростом деловой активности.

Такое деление играет важную роль для управления издержками и соответственно прибылью. На компетентном делении издержек на постоянные и переменные основана универсальная методика маржинального анализа, обеспечивающая принятие эффективных управленческих решений при оптимизации структуры ассортимента выпускаемой продукции, при расширении или сокращении объемов производства и продаж, при оценке уровня безубыточности, а также при оценке инвестиционных проектов.

Однако в данной классификации есть ряд особенностей, вытекающих из уровней релевантности информации. Диапазон релевантности – это диапазон объемов выпуска (объемный диапазон релевантности) и (или) временной интервал (временной диапазон релевантности), в котором конкретный набор предположений (например, о поведении издержек) обоснованно приближен к реальности. Данная концепция имеет особое значение в контексте взаимосвязи между стратегической, тактической и оперативной информацией, поскольку издержки, которые демонстрируют, допустим, постоянное поведение на коротком временном интервале в текущих условиях, могут вести себя по-другому в тактическом и совсем иначе в стратегическом плане. То есть говорить о том, что те или иные издержки постоянны, можно только в рамках определенного диапазона релевантности. На рис. 1 показано, как изменяются постоянные издержки за преде-

лами релевантных уровней. Так амортизация машин и оборудования будет являться неизменной величиной лишь в пределах некоторого диапазона объемов производства (оперативный уровень) и увеличится или уменьшится на некоторую фиксированную величину до другой постоянной величины при увеличении или уменьшении объема производства путем увеличения или уменьшения производственной мощности предприятия. То есть амортизация машин и оборудования имеет ступенчатый характер в тактическом плане. На стратегическом же уровне (долгосрочный период) все издержки предприятия являются переменными.

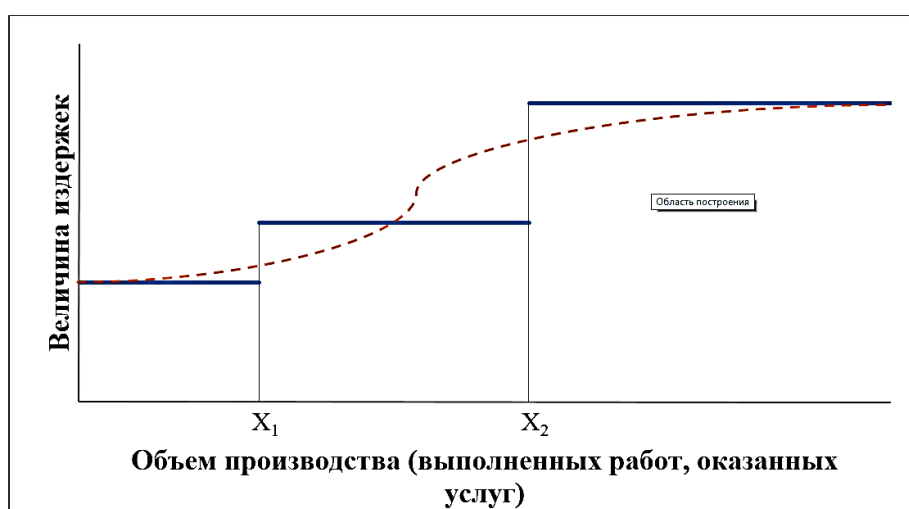


Рис. 1. Ступенчатое изменение постоянных издержек при увеличении деловой активности предприятия. Объемные диапазоны релевантности: от 0 до x_1 , от x_1 до x_2 , от x_2 и более (единиц продукции, работ, услуг).

Эти рассуждения верны и для таких издержек предприятия, как плата за аренду складских помещений, отопление и освещение цехов заводоуправления, издержки на гарантийное обслуживание и ремонт, издержки на рекламу, амортизация зданий цехов и заводоуправления. Эти издержки являются постоянными на некотором объемном диапазоне релевантности. Разница между ними лишь в том, что для каждого вида таких постоянных издержек диапазон релевантности различен: для каких-то издержек (например, издержки на рекламу) он меньше, а для каких-то (в основном связанных с эксплуатацией объектов имущества) он больше.

Еще одним широко распространенным допущением является предположение о линейной зависимости переменных издержек от деловой активности. Как уже было отмечено выше, переменные издержки могут изменяться непропорционально изменению объема деятельности, то есть между этими показателями может наблюдаться нелинейная связь. Но на определенном временном диапазоне релевантности переменные издержки можно считать линейными (рис. 2). Такое предположение не несет вреда до тех пор, пока принимаемые на основе этой информации решения находятся в пределах диапазона релевантности (то есть если решения принимаются на оперативном уровне).

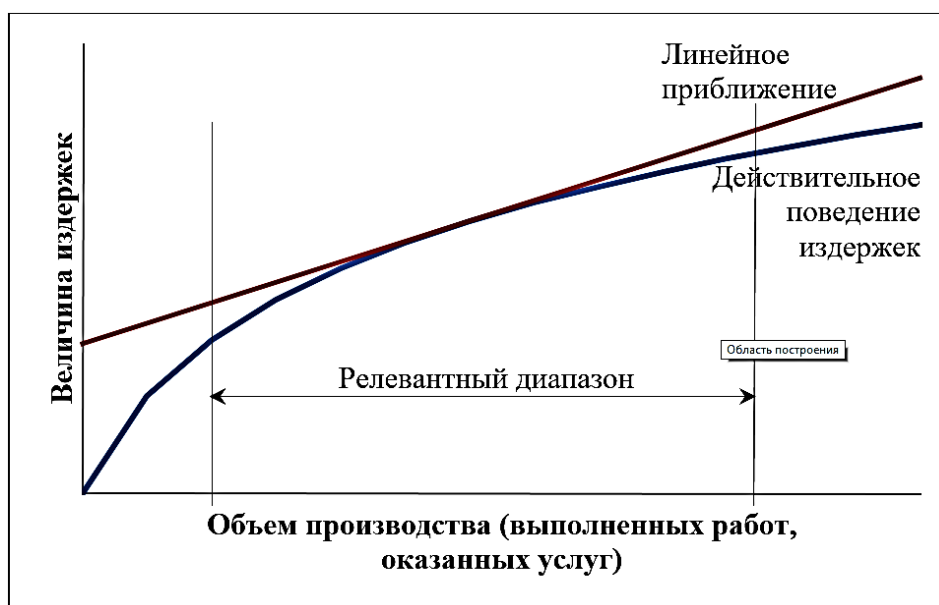


Рис. 2. Поведение общих переменных издержек

Также характер издержек может быть постоянным или переменным в зависимости от уровня (масштаба) принятия решения. Маржинальный анализ имеет практическую значимость при принятии таких решений, как производство новых или исключение из ассортимента уже имеющихся товаров, расширение или сокращение отдельных производственных участков. Маржинальный доход, в отличие от бухгалтерской прибыли от продаж, является релевантным финансовым результатом, так как на его основе могут приниматься обоснованные управленческие решения. Однако при определенных условиях бухгалтерская прибыль может выступать в качестве маржинального дохода, то есть в качестве релевантного финансового результата. Рассмотрим следующий пример.

На предприятии работают два цеха – по производству мыла и производству стирального порошка, – каждый из которых, производит по два вида продукции. Показатели выручки и издержек по каждому виду продукции приведены в таблице 1.

Таблица 1

Исходные данные (тыс. д. е.)

Показатель	Цех 1		Цех 2	
	Мыло хозяйственное	Мыло туалетное	Порошок обычный	Порошок для трудных пятен
Выручка	12800	19200	15500	14500
Заработная плата рабочих	4000	4000	1950	1125
Издержки на материалы	2240	2560	2210	1500
Другие переменные издержки	1760	2240	1560	1275
Амортизация оборудования	1200	640	3600	3600
Издержки на рекламу	4000	8000	5200	3000
Издержки по управлению цехом	500		1200	
Издержки по управлению предприятием	2480			

При принятии решения о снятии с производства какого-то вида изделия следует руководствоваться маржинальным доходом по каждому виду изделия. Если же принимается решение о сокращении какого-то подразделения предприятия, то постоянные издержки по производству продукции (например, амортизация оборудования, на котором производится только этот вид продукции) становятся переменными для подсчета маржинального дохода цеха. Так как тот факт, будут эти издержки осуществлены или нет, зависит от того, будет производиться данный продукт или нет. Таким же образом постоянные издержки цеха (например, заработная плата начальника цеха) становятся переменными для подсчета маржинального дохода предприятия, а прибыль от продаж, в конечном счете, будет выступать маржинальным доходом для группы предприятий, в которую может входить рассматриваемое предприятие. Расчет маржинального дохода соответствующих уровней приведен в таблице 2.

Расчет маржинального дохода предприятия

Показатель	Цех 1		Цех 2	
	Мыло хозяйственное	Мыло туалетное	Порошок обычный	Порошок для трудных пятен
Выручка	12800	19200	15800	14200
Переменные издержки на продукт	8000	8800	5720	3900
Маржинальный доход первого уровня	4800	10400	10080	10300
Постоянные издержки на продукт	5200	8640	8800	6600
Маржинальный доход второго уровня	1360		4980	
Постоянные издержки цеха	500		1200	
Маржинальный доход третьего уровня	4640			
Постоянные издержки предприятия	2480			
Прибыль от продаж	2160			

Таким образом, при рассуждении о маржинальном доходе и бухгалтерской прибыли следует руководствоваться масштабным диапазоном релевантности, так как понятие маржинального дохода является относительным.

Итак, при управлении издержками следует помнить о том, что деление издержек на постоянные и переменные является условным. Информация о поведении издержек будет релевантной только тогда, когда имеется точное представление о том, для каких целей необходима данная информация. В зависимости от уровня принятия решения (оперативное, тактическое, стратегическое) одни и те же издержки будут классифицироваться по-разному.

Список литературы

1. Курс экономической теории: Учебник / Под общ. ред. проф. М.Н. Чепурина, проф. Е.А. Киселевой. – 7-е изд., дополн. и перераб. – Киров: АСА, 2011.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебный комплекс для студентов вузов; пер. с англ. В.Н. Егоровой. – 6-е изд. – М.: Юнити-Дана, 2007.

3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008.

4. Алборов Р.А. Оперативный и стратегический контроль и анализ эффективности производства продукции по модели управления «издержки – выпуск – результат» / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.Э. Газаева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2013. – №6.

5. Воронова Е.Ю. Концепция маржинального дохода; принятие решений // Аудиторские ведомости. – 2012. – №11, 12.

6. Соколов. А.Ю. Практика применения постоянных и переменных издержек // Бухгалтер Татарстана. – 2011. – №13.