

## СИСТЕМА “CVP”. МИФЫ И РЕАЛЬНОСТЬ. ВОЗМОЖНОСТИ ВЫХОДА ИЗ ТУПИКА

*На основі аналізу праць зарубіжних вчених, у статті доводиться, що ці вчені, прагнучи дотриматись основного обмеження системи “CVP” в умовах багатомономенклатурного виробництва – незмінність структури асортименту, практично, хоча і в неявній формі, виходять на використання маржинального прибутку при розподілі постійних витрат між видами продукції.*

*Ключові слова: прибуток, витрати, затрати, постійні, змінні, управління, планування, управлінські рішення, розрахунки, обсяги, виробництво, рентабельність.*

## SYSTEM “CVP”. MYTHS AND REALITIES. POSSIBILITIES OF BREAKING THE DEADLOCK

*Abstract – Analyzing the work of foreign scientists we proved that these scientists trying to keep the main limitation of the system “CVP” in condition of multiproductive production – almost immutability assortment’s structure, although in implicitly, overlook the use of the contribution margin profit while allocation of fixed expenses between types of products. The distribution of fixed expenses by a coefficient break-even has no special analytical value. The main thing in understanding the content of this process is that it creates the conditions for flexible leading of management expenses and profit in changing market conditions. Really changing the structure of product assortment, prices of products and materials, changing wage, etc., usage of marginal approach allows quickly get new indicators of expenses and profits, and take appropriate decisions.*

*Key words: profit, expenses, costs, fixed, variable, management, planning, management decisions, settlements, volumes, production and profitability.*

Анализ взаимозависимостей в системе “затраты, объем реализации, прибыль” (CVP) по мнению многих отечественных и зарубежных экономистов является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Ключевым элементом в системе “CVP” является “точка безубыточности”, которая рассчитывается путем деления постоянных затрат на маржинальную прибыль изделия. Из формулы расчета “точки безубыточности” можно вывести ряд формул позволяющих осуществлять любые вариантные расчеты (изменять цену, переменные и постоянные затраты, объем заказа). Однако реальные возможности этой системы весьма ограничены. “Модель “затраты/объем выпуска/прибыль”, – утверждает А. Апчерч, – предполагает один вид продукции (услуг) или структура ассортимента продукции неизменна при любых объемах выпуска выше нуля” [1, с. 173].

Вопросом использования “CVP” при управлении затратами и прибылью занимаются многие зарубежные и отечественные ученые: А. Апчерч, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Детар, Е. Стоянова, М. Вахрушина, А. Соколов, В. Савчук и др.

Изучая работы этих ученых мы заметили одну закономерность. Западные ученые практически весь анализ “CVP” проводят в условиях однопродуктового производства, а при многопродуктовом производстве анализ сводится только к определению влияния на суммарную прибыль и безубыточность производства, с построением графиков безубыточности производства, но при этом, расчеты не доводятся до показателей прибыли и рентабельности по видам продукции.

Дело в том, что слабым звеном в системе “CVP” являются постоянные затраты, точнее проблема их распределения между видами продукции. Поскольку все традиционные методы распределения постоянных затрат серьезно искажают показатели прибыли и рентабельности по видам продукции западные ученые, очевидно четко понимают, что в этой ситуации нарушается основное ограничение системы “CVP” – “неизменность структуры ассортимента”.

Украинских и российских ученых эта ситуация, почему-то, не смущает и они при анализе многономенклатурного производства широко используют различные методы распределения постоянных затрат, с расчетом безубыточных оборотов, прибыльности и рентабельности по видам продукции.

Так Е. Стоянова считает, что наилучшей базой распределения постоянных затрат является выручка от реализации продукции и приводит пример распределения затрат по двум видам продукции (товар А и товар В). При расчете безубыточных оборотов в приведенном примере существенно изменяется структура ассортимента. Так, если в исходном варианте выручка от товара “А” составила 45,4 %, а “В” – 54,6 %, то в безубыточном обороте соответственно 62,5 и 37,5. Особо следует отметить, что по убыточному товару “В” “точка безубыточности” превышает плановую выручку на 36,36 %, что не должно быть по прибыльному в целом предприятию [6, с. 213].

В фундаментальной работе В. Савчука “Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент” выделен специальный раздел: “Анализ безубыточности и условия планирования прибыли” (CVP-анализ), где проводится анализ безубыточности для многономенклатурного производства [3, с. 306].

В работе В. Савчука не указано, каким методом он распределял постоянные затраты, но ситуация примерно такая же, как и при распределении их пропорционально выручке. В результате этих расчетов удельный вес “продукта “З” вырос с 57,81 % до 79,1 %, а в целом безубыточный оборот на 1236 единиц больше, чем в исходном варианте. Безубыточный оборот может быть больше, чем в исходном варианте, только если предприятие убыточно, а в данном примере прибыль равна 33 ед.

Аналогичная ситуация приведена в работе А. Соколова “Управленческий учет накладных расходов” [4, с. 325]. В результате распределения накладных расходов изделие “Д” занимало в исходных данных 30 % от общего выпуска продукции в натуральном выражении, а в расчете же “точки безубыточности” на него пришлось всего 13 %. Величина безубыточного оборота в сумме по всем изделиям на 25 % больше безубыточного оборота по предприятию. “Если выбрать в качестве базы распределения другой носитель затрат, – отмечает А Соколов, – то результаты будут иными” [4, с. 325].

Если исходить из такой позиции, то для одного и того же набора ассортимента, в зависимости от выбранной базы распределения, будет несколько себестоимостей, прибылей и точек безубыточности по видам продукции, то очевидно и решений должно быть несколько? Такая позиция говорит о бесперспективности принятия правильных решений в системе “CVP” в условиях многономенклатурного производства. Заметим также, что в таких расчетах всегда увеличивается удельный вес наименее рентабельных изделий. Так, в приведенной работе В. Савчука удельный вес самого неэффективного изделия (коэффициент маржинальной прибыли всего 0,0267) в исходном варианте был 57,81 %, то при расчете “точки безубыточности” он возрос до 79,1 %. Понятно, что такая ситуация, когда для достижения безубыточности увеличивают удельный вес самых низкорентабельных изделий, явно противоречит здравому смыслу.

Эти примеры, на наш взгляд, объясняют, почему западные экономисты при анализе системы “CVP” в условиях многономенклатурного производства избегают распределения постоянных затраты и не доводят расчеты до показателей прибыли и рентабельности по видам продукции.

“Цель анализа ЗВП, – отмечает К. Друри, – установить, что произойдет с финансовыми результатами, если изменится уровень деятельности или объем производства” [5, с. 239]. Таким образом, речь идет об изменении только объема производства. Однако и А. Апчерч, К. Друри и другие западные ученые при анализе “CVP” в условиях многономенклатурного производства рассчитывают точки безубыточности по видам продукции и строят соответствующие графики.

Интересно проанализировать, как им это удается, если учесть что, как известно, точка безубыточности рассчитывается по формуле:

$$T_{\sigma} = ПЗ / ПМ, \tag{1}$$

где ПЗ – постоянные затраты на объем по виду продукции; ПМ – маржинальная прибыль по виду продукции.

Эти ученые в своих расчетах нигде величину ПЗ не используют.

Рассмотрим подробно это на многопродуктовой модели представленной в работе английского ученого Алана Апчерча “Управленческий учет: принципы и практика”. Приведем этот пример, используя обозначения принятые в статье.

Таблица 1

**Франшиза на изготовление ключей**

Показатель	Наименование ключа		
	для дома	цилиндрические	автомобильные
Количество ключей	4000	2400	1600
Цена одного ключа	2,5 ф.ст.	3,7 ф.ст.	2 ф.ст.
Удельные переменные затраты	0,6 ф.ст.	1,00 ф.ст.	0,8 ф.ст.

Постоянные затраты на год составляют 4570 ф.ст. [1, с. 267]. Обратим внимание, что для сохранения структуры ассортимента (основного ограничения системы “CVP”) А. Апчерч сразу отмечает, что расчеты должны отражать *структуру ассортимента*, т.е. доли выпуска ключей каждого вида в суммарном количестве. Тип ключа, процент (%): для дома – 50; цилиндрические – 30; автомобильные – 20. Эти доли автор использует для расчета средневзвешенного удельного вклада:

$$50 \% \cdot [2,50 - 0,60] + 30 \% \cdot [3,70 - 1,00] + 20 \% \cdot [2,00 - 0,80] = 2,00.$$

Далее автор рассчитывает “безубыточный оборот с помощью “средневзвешенного удельного вклада”:

$$\frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Средневзвешенный удельный вклад}} = \frac{4750 \text{ фст}}{2,00 \text{ фст}} = 2375 \text{ ед.}$$

Исходя из удельных весов рассчитывается величина безубыточных оборотов (“точек безубыточности”) по видам продукции:

$$\begin{aligned} 2375 \cdot 0,5 &= 1187,5 \text{ ед.} \\ 2375 \cdot 0,3 &= 712,5 \text{ ед.} \\ 2375 \cdot 0,2 &= 475 \text{ ед.} \\ \hline \text{Итого} &= 2375 \text{ ед.} \end{aligned}$$

Между тем, все эти расчеты можно произвести гораздо проще, используя предложенный нами еще в 2001 г. показатель “коэффициент безубыточности”  $K_{\sigma}$ , который представляет собой частное от деления постоянных затрат ( $ПЗ$  на маржинальную прибыль  $M$  в целом по предприятию [6, с. 48]:

$$K_{\sigma} = ПЗ / M, \quad (2)$$

Точка безубыточности в натуральном выражении определяется по формуле:

$$T_{\sigma}^n = K_{\sigma} \cdot N_i, \quad (3)$$

где  $N_i$  – количество  $i$ -х изделий в исходном варианте.

В данном примере постоянные затраты равны 4750 ф.ст., а маржинальная прибыль 16000 ф.ст., отсюда  $K_{\sigma} = 4750 / 16000 = 0,296875$ . Следовательно “безубыточный оборот” по продукции будет равен:

$B_{\sigma}^n = 8000 \cdot 0,296875 = 2375$  ед. По видам продукции будет равен:

$$\begin{aligned} 4000 \cdot 0,296875 &= 1187,5 \text{ ед.} \\ 2400 \cdot 0,296875 &= 712,5 \text{ ед.} \\ 1600 \cdot 0,296875 &= 475 \text{ ед.} \\ \hline \text{Итого} &= 2375 \text{ ед.} \end{aligned}$$

С помощью  $K_{\sigma}$  можно также рассчитать непосредственно “безубыточный оборот” в целом по предприятию и отдельным видам продукции в стоимостном выражении:

$$B_{\sigma\sigma}^c = K_{\sigma} \cdot B, \quad (4)$$

где  $B$  – суммарная стоимость выручки;  $B_{\sigma\sigma}^c = 0,296875 \cdot 22080$  ф.ст. = 6555 ф.ст.

Из представленных расчетов ясно видно насколько проще их можно произвести с помощью  $K_{\sigma}$ , особенно если учесть, что изделий будет не три, а несколько десятков и изменение количества любого из них потребует пересчета всех удельных весов. При использовании  $K_{\sigma}$  необходимо только внести коррективы в величину маржинальной прибыли. Однако главная наша цель иллюстрации многосложного подхода к определению “точек безубыточности” данного в работе А. Апчерча (подобные расчеты представлены у многих зарубежных авторов) состоит вовсе не в критике сложности расчетов, хотя само по себе это тоже важно. Дело в том, что анализируя эти расчеты невольно задаешься вопросом, а почему эти авторы не пошли дальше, а именно, имея данные о “точке безубыточности” по видам продукции не рассчитали последовательно постоянные затраты, себестоимости, прибыль и рентабельность по этим продуктам?

У А. Апчерча, К. Друри и других авторов анализ “СVP” в условиях многопродуктовой модели сводится лишь к определению точек безубыточности, построению соответствующих графиков и расчетов в целом по предприятию. А имеет ли смысл ограничиться только этими расчетами?

На наш взгляд, расчеты “точек безубыточности” и тем более построение “графиков безубыточности” в условиях многопродуктового производства особого аналитического значения не имеют. Допустим, предприятие убыточно и по одному из изделий фактический выпуск равен 400 ед., а безубыточный оборот – 440 ед. Это вовсе не означает, что при увеличении объема производства этого изделия на 10 % оно будет находиться в состоянии безубыточности. Дело в том, что это произойдет лишь в том случае, если выпуск и остальных видов продукции тоже увеличится на 10 %, но в реальной рыночной экономике такое явно не происходит. Как правило выпуск одних изделий может увеличиться, других остаться на прежнем уровне, а третьих наоборот уменьшится. Кроме того, во многих работах по ценообразованию на новую продукцию часто предлагают формирование цен обеспечивающих безубыточность конкретного изделия. В условиях многопродуктового производства это практически невозможно, поскольку решение по одному продукту нельзя принимать в отрыве от всей номенклатуры продукции. Очень просто у убыточного изделия увеличить цену на размер убытка, но при расчете в целом по предприятию это изделие не будет в состоянии безубыточности, пока аналогичные расчеты не будут проведены и по остальной номенклатуре продукции.

Таким образом, система “СVP” в условиях многопродуктового производства практически не имеет особого аналитического значения, если не обеспечить выход на показатели прибыли и рентабельности по видам продукции.

Между тем, положение можно легко исправить, так как у А. Апчерча, К. Друри и других авторов, хоть и несколько иным способом, но все же, рассчитаны точки безубыточности по видам продукции, то этой информации вполне достаточно, чтобы определить величины постоянных затрат, себестоимость, прибыль и рентабельность по видам продукции. Из формулы расчета точки безубыточности:  $T_{\sigma}^n = ПЗ / ПМ$ , следует, что постоянные затраты по изделиям равны:

$$ПЗ_i = T_{\sigma}^n \cdot ПМ_i. \quad (5)$$

Следовательно, если известна “точка безубыточности”, то рассчитать постоянные затраты, себестоимость и прибыль по видам продукции несложно. Приведем этот расчет на основе примера из книги А. Апчерча для изделия – “ключи для дома”:  $ПЗ_i = 1187,5 \cdot 1,9 = 2256,25$  ф.ст. Переменные затраты равны:  $4000 \cdot 0,4 = 2400$  ф.ст.; себестоимость:  $2256,25 + 2400 = 4656,25$  ф.ст.; выручка:  $4000 \cdot 2,5 = 10000$  ф.ст.; прибыль:  $10000 - 4656,25 = 5343,75$  ф.ст. Если подобные расчеты провести и по другим изделиям, то получим следующие показатели прибыли:

Ключи для дома	5343,75 ф.ст.;
Цилиндрические	4556,25 ф.ст.;
<u>Автомобильные</u>	<u>1350,00 ф.ст.</u>
Итого:	11250 ф.ст.

С помощью предлагаемого нами метода эти расчеты можно произвести гораздо проще, используя показатель тесно связанный с  $K_{\sigma}$  – “запас надежности”  $Z_n$ .

$$Z_n = 1 - K_{\sigma}. \quad (6)$$

“Запас надежности” позволит непосредственно рассчитать прибыль по видам продукции. В приведенном примере величина  $Z_n$  равна:  $Z_n = 1 - 0,296875 = 0,70313$ .

Прибыль по видам продукции можно непосредственно рассчитать по формуле:

$$П_i = Z_n \cdot (B_i \cdot ПМ_i). \quad (7)$$

Ключи для дома	$0,70313 \cdot (4000 \cdot 1,9) = 5343,5$ ф.ст.;
Цилиндрические	$0,70313 \cdot (2400 \cdot 2,7) = 4556,25$ ф.ст.;
Автомобильные	$0,70313 \cdot (1600 \cdot 1,2) = 1350,0$ ф.ст.
<u>Итого:</u>	<u><math>0,70313 \cdot 16000 = 11250</math> ф.ст.</u>

Все расчеты приведенные в книге А. Апчерча полностью совпали с нашими, только потому, что на самом деле автор практически, хотя и в неявной форме использовал распределение постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли, поскольку только в этом случае соблюдается основное ограничение систем “СVP” – неизменность структуры ассортимента продукции, которая при использовании в качестве базы распределения выручки, прямой зарплаты, материалов и т.п. обязательно нарушается. Отсюда, следует признать, что наиболее рациональным методом распределения постоянных затрат является предложенный нами метод их распределения пропорционально маржинальной прибыли, поскольку, только в этом случае, имеет экономический смысл построение графиков безубыточности и другие методические расчеты предлагаемые зарубежными и отечественными экономистами.

Однако главная цель этого распределения, а по сути покрытия маржинальной прибылью постоянных затрат как на уровне предприятия, так и отдельного изделия, является создание на этой основе системы гибкого управления затратами и прибылью.

Вернемся к системе “СVP”. Основными элементами системы являются: объем производства продукции  $B$ , сумма переменных затрат по предприятию  $ИП$ , маржинальная прибыль  $M$ , постоянные затрат  $ПЗ$ , прибыль до налогообложения  $П$ . Причем маржинальную прибыль можно рассчитать двумя способами:

$$M = B - ИП, \quad (8)$$

$$M = ПЗ + П. \quad (9)$$

Рассматривая первый способ, сразу отметим, что здесь маржинальная прибыль прямо пропорционально зависит от изменения величины выручки и переменных затрат, такой зависимости нет во втором способе расчета маржинальной прибыли. Маржинальная прибыль здесь не зависит от величины постоянных затрат. Если первый способ характеризует метод расчета маржинальной прибыли, то второй ее функциональное назначение – **покрытие постоянных затрат**.

На поверхности наблюдается следующее явление, – любой метод распределения постоянных затрат как бы делит маржинальную прибыль по видам продукции на постоянные затраты и прибыль. Возможно, разработчики и исполнители традиционных методов распределения затрат, а также и метода ABC и не подозревают об этом, но в этом легко можно убедиться сложив постоянные затраты и прибыль (убыток) по

конкретным изделиям и в итоге обязательно получим маржинальную прибыль. Однако, на самом деле, маржинальная прибыль по видам продукции не делится на постоянные затраты и прибыль, она остается неизменной как разница между ценой и переменные затратами. На самом деле, происходит процесс не “деления постоянных затрат между видами продукции”, а “покрытие” маржинальной прибылью изделия приходящихся на его долю постоянных затрат. Такой подход принципиально по-новому ставит проблему распределения постоянных затрат. Нет необходимости отслеживать причинно-следственные связи между величинами постоянных затрат и выручкой, прямой оплатой труда, материальными затратами, нормо-часами и т.д., поскольку для большей части постоянных затрат ее просто не существует. Каждое изделие в соответствии с величиной маржинальной прибыли берет на себя покрытие постоянных затрат в строго определенной пропорции в соответствии с коэффициентом безубыточности. К такому функциональному назначению маржинальной прибыли можно подойти с позиции фонологии. Так многие авторы вместо термина маржинальная прибыль используют термины, – “вклад”, “величина покрытия”. Отсюда следует полагаться, что своей маржинальной прибылью изделие вносит “вклад” в “покрытие постоянных затрат”. Но само по себе покрытие постоянных затрат, а в итоге их распределение по видам продукции не представляют особого аналитического значения. Главное в понимании содержания этого процесса состоит в том, что он позволяет по-новому подойти к гибкому управлению затратами и прибылью в условиях часто меняющейся рыночной конъюнктуры. В этой ситуации “коэффициент безубыточности” играет вспомогательную роль (позволяет распределить постоянные затраты, рассчитать безубыточные обороты), а основная роль в этом процессе принадлежит “запасу надежности”. В экономической литературе используются также термины – “запас безопасности”, “порог безопасности” и т.п.

Обычно этот показатель рассчитывают по формуле:

$$Z_n = \frac{B - B_{об}}{B} \cdot 100. \quad (10)$$

Выражение в числителе формул обычно называют “запасом финансовой прочности” и он показывает насколько выручка от реализации продукции превышает безубыточный оборот. Его сумма показывает, до какого уровня может упасть “выручка”, чтобы не было убытка. А “ $Z_n$ ” отражает эту зависимость в процентах. Собственно этим и исчерпывается роль “запаса безопасности” описываемого во многих учебниках и монографиях. В предлагаемом нами подходе роль этого показателя и функции, которые он может выполнять гораздо шире. Этот показатель является фактически инструментом гибкого управления затратами и прибылью. Он позволяет минуя процесс распределения постоянных затрат, расчета себестоимости как суммы переменных и постоянных затрат, рассчитать непосредственно прибыль, рентабельность по видам продукции и даже “силу влияния операционного левериджа” ( $w = 1/Z_n$ ):

$$P_i = Z_n \cdot ПМ_i, \quad (11)$$

$$P_{ni} = \frac{Z_n \cdot ПМ_i}{Ц - (Z_n \cdot ПМ_i)}. \quad (12)$$

Причем эти расчеты легко алгоритмируются и их можно производить в альтернативных вариантах с учетом изменения рыночной конъюнктуры.

Проведем эти расчеты исходя из примера по книге А. Апчерча, учитывая, что  $Z_n = 0,70313$ .

Таблица 2

**Анализ прибыли и рентабельности продукции по видам продукции**

Тип ключа	Цена, ф.ст.	Маржинальная прибыль, ф.ст.	Прибыль, ф.ст.	Рентабельность, %	Коэффициент маржинальной прибыли
Домашние	2,5	1,9	1,336	114,8	0,76
Цилиндрические	3,7	2,7	1,9	105,3	0,73
Автомобильные	2,0	1,2	0,84	72,65	0,6

Заметим, что в этом расчете рентабельность изделий точно коррелирует с показателем потенциальной рентабельности – коэффициентом маржинальной прибыли.

В своей книге А. Апчерч рассматривает также вариант изменения ассортимента продукции, таким образом, что первые два изделия составляют уже по 20 %, а третье наименее рентабельное – 60 %, от общего выпуска в натуральном выражении. Однако, весь анализ опять сводится к расчету “безубыточной выручки” точек безубыточности и построению графиков безубыточности и констатации того факта, что поскольку в новом ассортименте преобладает наименее рентабельный тип ключей, то это приводит к снижению “порога безопасности” и более высоким безубыточным оборотам [1, с. 271]. Эти изменения вполне можно было предположить, не проведя никаких расчетов. Гораздо больший интерес представляет маржинальный анализ в ситуации с изменением ассортимента продукции. После таких структурных изменений в ассортименте продукции маржинальная прибыль и прибыль уменьшилась на 2800 ф.ст. (16000–13120). По наименее рен-

табельному изделию маржинальная прибыль увеличилась на 3840 ф.ст. (5760–1920), а по первым двум изделиям (наиболее рентабельным) уменьшилась на 6720 ф.ст. (14080–7360). В результате “сумма покрытия” постоянных затрат уменьшилась и естественно у всех изделий снизилась прибыль и рентабельность.

Коэффициент безубыточности возрос до 0,362 (4750/13120), а запас надежности соответственно уменьшился:  $Z_n = 1 - 0,362 = 0,638$ . Прибыль по видам продукции соответственно составит: 1,21; 1,72 и 0,76 ф.ст., а рентабельность 93,8 %, 86,8 % и 61,3 %. Возможные оппоненты предлагаемого нами метода скажут, что могут быть определенные неточности в связи с проблемами расчета величин переменных и постоянных затрат и т.д. Однако, нужно ли при расчете себестоимости и прибыли по видам продукции добиваться абсолютной точности. Кстати это не обеспечивает любой метод, в том числе и усиленно рекламируемый многими зарубежными и отечественными учеными метод ABC.

При решении вопросов о распределении постоянных затрат, степени точности этого распределения следует руководствоваться концепцией существенности, которая устанавливает, что незначительные события могут не приниматься во внимание, но вся важная информация должна быть раскрыта полностью. (эта концепция – одна из составных частей “общепринятых” принципов бухгалтерского учета (система GAAP)).

Дело в том, что себестоимость по видам продукции это своеобразная “бегающая мишень” она может изменяться в течении месяца в связи с изменением в структуре ассортимента. Собственно для чего нужна информация о себестоимости по видам продукции? Для сравнительной оценки рентабельности лучше использовать “коэффициент маржинальной прибыли”, который рассчитывается как отношение маржинальной прибыли к цене. Это показатель потенциальной рентабельности и он не искажен неадекватным распределением постоянных затрат, не зависит от степени активности предприятия, и отлично характеризует рентабельность по видам продукции. В приведенном примере из книги А. Апчерча хорошо видно, что чем выше  $K_m$ , тем выше и рентабельность изделия.

Нет необходимости в расчете полной себестоимости продукции для обоснования цен, поскольку себестоимость сильно зависит от степени активности предприятия, и, кроме того, может быть искажена неадекватным распределением постоянных затрат. Сторонники активного ценообразования высказываются весьма категорично по поводу учета полных затрат при формировании цены. “Если при установлении цены исходят из полных затрат, утверждали Р. Долан и Г. Саймон, – как это часто имеет место на практике, цена определяется постоянными затратами, а это логически неверно” [7, с. 46]. Единственное, для чего необходимо определять себестоимость по видам продукции – это для сравнения с себестоимостью аналогичной продукции у конкурентов и с ценами сложившимися на рынке. Но основная цель предполагаемого нами метода не столько в расчете себестоимости по видам продукции, сколько в возможности быстро проектировать различные варианты в связи с изменением рыночной конъюнктуры, т.е. в создании механизма гибкого управления затратами и прибылью.

Таким образом, из изложенного, можно сделать следующие выводы.

1. Система “CVP” в том виде, как она представлена в работах многих зарубежных ученых может быть использована только в однопродуктовом производстве и, на наш взгляд, это связано с тем, что эти ученые не видят возможности в условиях многопродуктового производства обеспечить основное ограничение системы “CVP” – “неизменность структуры ассортимента продукции”.

2. Российские и украинские ученые в своих работах используют систему “CVP” в условиях многопродуктового производства применяя с этой целью различные традиционные методы распределения постоянных затрат. Проведенный анализ показал, что в этих расчетах нарушается основное ограничение системы “CVP” – неизменность структуры ассортимента и продукции.

3. Западные ученые в условиях многопродуктового производства все расчеты сводят к расчету прибыли в целом по предприятию, “точек безубыточности по видам продукции”, однако такая информация не может быть использована ни для расчета планируемых изменений “точек безубыточности”, ни для формирования цен на новую продукцию, т.к. эти расчеты нельзя осуществлять в отрыве от выпуска иной продукции предприятия.

4. Западные ученые для расчета “точек безубыточности” и построения соответствующих графиков не приводят данные о величине постоянных затрат по видам продукции, без чего в принципе нельзя рассчитать “точки безубыточности” по видам продукции. Однако с помощью “средневзвешенного вклада” они в итоге рассчитывают “точки безубыточности” по видам продукции. Поскольку эти расчеты полностью совпадают с нашими расчетами при распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли, то можно утверждать, что они хотя и в неявной и весьма усложненной форме практически распределяют постоянные затраты пропорционально маржинальной прибыли. В этой ситуации логично было бы согласиться с тем, что единственным адекватным методом распределения постоянных затрат является метод “покрытия” маржинальной прибылью постоянных затрат по видам продукции и в целом по предприятию.

5. Само по себе распределение постоянных затрат с помощью коэффициента безубыточности не представляет особого аналитического значения. Главная в понимании содержания этого процесса состоит в том, что он создает условия для гибкого управления затратами и прибылью в условиях меняющейся рыночной конъюнктуры. Действительно при изменении структуры ассортимента продукции, цен на продукцию и материалы, изменяя в оплате труда и т.д., использование маржинального подхода позволяет быстро получить новые показатели затрат и прибыли, и принять соответствующие решения.

Литература

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Финансовый менеджмент: теория и практика / под ред. Е. С. Стояновой. – М. : Перспектива, 1996. – 656 с.
3. Савчук В. П. Финансовый менеджмент. Практическая энциклопедия / В. П. Савчук. – К. : Максимум, 2003. – 884 с.
4. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004 – СПб. : Питер, 2002. – 496 с.
5. Друри К. Управленческий учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ ДАНА, 2002. – 1071 с.
6. Орлов О. А. Всегда ли цель оправдывает средства? Как распределяет условно-постоянные издержки / О. А. Орлов, Е. Г. Рясных // Экономист. – 2001. – № 5. – С. 45–49.
7. Долан Р. Дж. Эффективное ценообразование / Р. Дж. Долан, Г. Саймон. – М. : Экзамен, 2005. – 416 с.

References

1. Apcherch A. Upravlenchesky`j uchet: pry`ncy`py y` prakty`ka / A. Apcherch ; per. s angl. ; pod red. Ya. V. Sokolova, Y`. A. Smy`rnoj. – M. : Fy`nansy y` staty`sty`ka, 2002. – 952 s.
2. Fy`nansovyj menedzhment: teory`ya y` prakty`ka / pod red. E. S. Stoyanovoj. – M. : Perspekty`va, 1996. – 656 s.
3. Savchuk V. P. Fy`nansovyj menedzhment. Prakty`cheskaya ency`klopedy`ya / V. P. Savchuk. – K. : Maksy`mum, 2003. – 884 s.
4. Sokolov A. Yu. Upravlenchesky`j uchet nakladny`x raschodov / A. Yu. Sokolov. – M. : Fy`nansy y` staty`sty`ka, 2004. – SPb. : Py`ter, 2002. – 496 s.
5. Drury` K. Upravlenchesky`j uchet: uchebny`k / K. Drury` ; per. s angl. – M. : YuNY`TY` DANA, 2002. – 1071 s.
6. Orlov O. A. Vsegda ly` cel` opravdyvaet sredstva? Kak raspredelyaet uslovno-postoyannye y`zderzhky` / O. A. Orlov, E. G. Ryasny`x // Ekonomist. – 2001. – # 5. – S. 45–49.
7. Dolan R. Dzh. Effekty`vnoe cenoobrazovany`e / R. Dzh. Dolan, G. Sajmon. – M. : Ekzamen, 2005. – 416 s.

Надіслана/Written: 20.05.2014 р.  
Надійшла/Received: 24.05.2014 р.