

## **ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ О ПОВЕДЕНИИ ЗАТРАТ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ МАРЖИНАЛЬНОЙ ПРИБЫЛИ ДЛЯ ОЦЕНКИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

*Аннотация.* В работе рассматривается проблема учетно-аналитического обеспечения оперативных управленческих решений, принимаемых в условиях постоянно меняющегося рынка. Обоснована необходимость оценки последствий управленческих решений через их влияние на поведение затрат и финансовые результаты деятельности экономического субъекта. Приведен критический анализ решения задачи разделения издержек и установления их функциональной зависимости от объема деятельности. Проанализированы факторы, влияющие на структуру расходов. Рассмотрены возможности использования CVP-анализа для расчета последствий принятых менеджментом решений, а также приростного анализа прибыли.

Даны рекомендации по организации аналитического учета затрат с целью оценки их поведения и взаимосвязи с динамикой деловой активности. Приведены возможности использования показателя маржинальной прибыли для оценки экономической целесообразности принимаемых решений. Выделены недостатки использования рассматриваемых инструментов управленческого учета.

**Ключевые слова:** УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ, ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ, ОЦЕНКА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ, ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ, СЕБЕСТОИМОСТЬ, МАРЖИНАЛЬНАЯ ПРИБЫЛЬ, CVP-АНАЛИЗ

## **FORMATION OF INFORMATION ON COST BEHAVIOR AND USE OF CONTRIBUTION MARGIN INDICATOR FOR EVALUATING MANAGERIAL DECISIONS**

*Abstract.* The article considers the problem of accounting and analytical provision of operational managerial decisions made in the conditions of constantly changing market. It justifies a necessity of assessment of consequences of managerial decisions through their influence on behavior of expenditures and financial results of activity of economic entity. A critical analysis of the solution of the task of cost separation and establishment of their functional dependence on the volume of activities is resulted. The factors that influence the structure of expenditures have been analyzed. The article considers possibilities of using CVP-analysis for calculation of consequences of decisions taken by management, as well as incremental analysis of profit.

The recommendations on the organization of analytical accounting of expenditures with a view to assessing their behavior and relationship with the dynamics of business activity are given. The possibilities of using the margin profit indicator to assess the economic feasibility of the decisions are given. The shortcomings of the use of the considered management accounting tools were highlighted.

**Keywords:** COST MANAGEMENT ACCOUNTING, COST BEHAVIOR, MANAGEMENT DECISION EVALUATION, VARIABLE COSTS, FIXED COSTS, COST, CONTRIBUTION MARGIN, CVP-ANALYSIS

## **Введение**

Ключевой целью управленческого учета является информационная поддержка управления финансовым результатом деятельности компании, неотъемлемой частью которого выступает оценка оперативных управленческих решений, направленных на повышение рентабельности используемого в бизнесе капитала.

Одним из условий принятия управленческих решений является оценка их последствий с точки зрения влияния на доходы и расходы экономического субъекта. Возможные выгоды от решений должны сопоставляться с вызванными ими изменениями затрат [1, 2, 3]. Другими словами, необходимо понимание того, как принятое решение скажется на уровне издержек компании и сможет ли выгода от его реализации превысить связанные с ним затраты. Кроме того, практическая реализация таких инструментов управления финансовым результатом, как контроль по центрам финансовой ответственности и бюджетирование, требует не только понимания характера затрат, но и описания их функциональных зависимостей для действующего диапазона деловой активности.

С этим напрямую связано использование концепции «поведения затрат», под которым понимается динамика изменения расходов компании в зависимости от принятия управленческих решений, либо от изменения уровня деловой активности.

В основе данной концепции лежит изучение характера затрат и оценка их структуры. Динамика затрат, в первую очередь, оценивается по степени их связи с объемом деятельности, или деловой активностью экономического субъекта. То есть «поведение затрат отражает их реакцию на изменение уровня деловой активности» [4, 75].

## **Анализ и результаты исследования.**

Известно, что изменение уровня деловой активности может вызывать пропорциональное изменение одних затрат, незначительное – других и никак не повлиять на третьи. Решать проблемы по мере их проявления – значит, подвергать компанию высокому риску, ставя под удар. Необходимо заранее предвидеть будущие затраты и правильно рассчитывать потребности в ресурсах.

Относительно такого критерия, как уровень деловой активности, затраты компании разделяют на переменные, постоянные и условные. Переменные издержки растут параллельно росту объемов деятельности, оставаясь неизменными в расчете на 1 единицу активности, в качестве которой может выступать калькуляционная единица продукции, отдельные виды работ и услуг. Постоянные расходы, которые также называют фиксированными, не изменяются при росте деловой активности, но их величина в расчете на единицу объема деятельности все время изменяется: уменьшается при его росте и увеличивается при снижении [5].

Несмотря на широкое использование данной группировки, в действительности расходы сложно бывает однозначно оценить как переменные или постоянные [1, 6]. В особенности это касается последних. Дело в том, что на одном, неизменном, уровне зафиксировать можно лишь некоторые виды издержек, например, амортизацию производственной технологии, арендную плату за офисное помещение, расходы на обслуживание сайта компании и некоторые другие. Но даже приведенные в примере расходы могут изменяться с течением времени. Большая же часть постоянных расходов будет носить дискретный характер и резко возрастет, как только компания захочет выйти за пределы релевантного объема деятельности, или за превысить существующую производственную мощность. Как правило, в этом случае станут

необходимыми дополнительные капитальные вложения, начнется рост расходов на управление и обслуживание.

Так, например, если производственная мощность компании составляет 300 000 т продукции, то при уровне производства в 200 000, 250 000 или 280 000 т. величина амортизационных отчислений, затраты на содержание производственных площадей, их уборку и техническое обслуживание будут примерно одинаковыми. Изменяться же будет уровень переменных издержек: расход основных материалов, трудозатраты, электроэнергия и др. Но в случае принятия производственной программы, превышающей установленную мощность, компании придется модернизировать оборудование, либо приобретать дополнительное, искать новые производственные площади и нести множество других расходов, что вызовет значительный рост как периодических издержек, так и большую величину единовременных затрат.

Если в принятии решений, касающихся изменения объема деятельности, менеджмент будет опираться на величину средней себестоимости продукта, он не сможет получить реальную картину будущих расходов, поскольку данный показатель носит неустойчивый характер и непосредственно зависит от того уровня деловой активности, для которого рассчитан. В случае производства одной единственной единицы продукта все постоянные расходы придутся на ее себестоимость, но чем большее количество единиц мы произведем, тем меньшая доля этих затрат будет отнесена на отдельный продукт. Ниже приведен пример соответствия уровня деятельности и себестоимости продукта для компании, выпускающей на рынок один продукт (Табл. 1).

Таблица 1

Уровень деловой активности	Постоянные расходы компании	Переменные расходы	Себестоимость единицы продукции
1 000 ед.	840 000 руб.	620 000 руб.	1 460 руб./ед.
2 500 ед.		1 550 000 руб.	956 руб./ед.
3 000 ед.		1 860 000 руб.	900 руб./ед.
3 500 ед.		2 604 000 руб.	860 руб./ед.
4 000 ед.		2 790 000 руб.	830 руб./ед.

*Составлено автором по материалам исследования*

Для понимания характера затрат важно учесть, что не все переменные расходы связаны с каждой единицей объема деятельности. Подобная связь обычно справедлива в отношении прямых материальных и прямых трудозатрат. Но даже с ними следует учесть возможность формирования излишних материальных запасов и внеплановых простоев основных рабочих, когда организация вынуждена нести расходы, не имея на выходе соответствующий им объем производства. Существуют также переменные расходы, зависящие от уровня деловой активности, но меняющиеся с количеством партий продукта, либо относительно иного показателя. Так, например, расходы на текущий ремонт оборудования, контроль качества продукции и на доставку продукции к покупателю будут меняться в соответствии с объемом деятельности, но их изменение от единицы к единице обычно проследить невозможно. Такие расходы, на наш взгляд, целесообразно характеризовать как условно-переменные.

Структура расходов конкретной компании во многом зависит от вида осуществляемой деятельности. В частности, в организациях, занятых оказанием нематериальных услуг, как правило, большая часть расходов носит постоянный характер. Также высокий удельный вес постоянных расходов характерен для

коммунальных компаний, частных медицинских клиник, предприятий, специализирующихся на сдаче в аренду коммерческой недвижимости, и других. Общей чертой для них является необходимость серьезных капитальных вложений в оборудование, что вызывает большие суммы амортизационных отчислений, а также расходов, связанных с его обслуживанием. Значительный удельный вес переменных затрат обычно наблюдается у субъектов, занятых торговой деятельностью, особенно в сфере интернет-продаж.

Расходы зачастую зависят не только от объективных причин, таких как фактический уровень деловой активности компании, но и от регулирования со стороны управленческого персонала: «Многие расходы изменяются в результате решений, основанных на представлении менеджеров о том, как они должны изменяться» [4,223]. В то же время возможности менеджеров в части сокращения затрат бывают ограничены возможными последствиями подобных решений [7, 8]. Есть издержки, сокращение которых может иметь долгосрочный отрицательный эффект для деятельности экономического субъекта, с другой стороны, существуют затраты, чье снижение на короткий период может пройти вполне безболезненно для компании [9].

Для правильной оценки управленческих решений, одновременно с установлением функциональной зависимости переменных расходов, необходимо четкое понимание факторов, вызывающих постоянные издержки.

В составе постоянных расходов наибольший удельный вес занимают затраты, связанные с ранее принятыми решениями:

- 1) об инвестициях во внеоборотные активы (таких как здания, оборудование, транспорт, производственные технологии),
- 2) о привлечении в компанию высококвалифицированных сотрудников.

Наличие указанных выше активов, помимо связанных с ними амортизационных отчислений, требует ежемесячных расходов на их содержание и обслуживание, независимо от действительно реализованного объема деятельности. Отказаться от подобных издержек возможно только через продажу или ликвидацию самих активов, но это может иметь катастрофические последствия для бизнеса. Аналогичным образом обстоит и ситуация с персоналом: снижение уровня деловой активности компании не дает возможности резкого сокращения выплат заработной платы работникам. Увольнение сотрудников высокой квалификации ради экономии средств в будущем приведет к большим проблемам, нежели выгодам [5].

С другой стороны, можно выделить ряд постоянных затрат, уровень которых можно снизить относительно безопасно для компании. Их величина связана с краткосрочным периодом и может быть пересмотрена в соответствии с текущей экономической ситуацией и оперативными управленческими решениями. Например, к таким расходам можно отнести затраты на:

- участие в профессиональных выставках,
- повышение квалификации сотрудников,
- рекламу в СМИ,
- обновление оргтехники и ремонт офисных помещений,
- различные представительские расходы.

Возможности сокращения затрат в кризисной ситуации выступают одним из ключевых факторов защиты компании от банкротства. Таким образом, можно сделать вывод о том, что высокий уровень постоянных расходов напрямую связан с экономическими рисками для бизнеса.

Для менеджмента важно иметь информацию, с помощью которой можно будет рассчитать последствия управленческих решений и запланировать уровень затрат на краткосрочный и среднесрочный период. Следовательно, существует необходимость правильной оценки функциональной зависимости расходов в целях получения релевантной информации для обоснования управленческих решений. Другими словами, «менеджеры должны оценивать финансовые последствия решений, требующих компромиссного соотношения между затратами и выгодами различных альтернатив» [1, 344].

То обстоятельство, что уровень переменных расходов остается относительно неизменным в расчете на единицу деловой активности, дает возможность ввести в практику управления финансовым результатом и использовать для подготовки и оценки управленческих решений такой важный показатель, как маржинальная прибыль. Под ней понимается разница между выручкой от реализации и переменными издержками. Маржинальная прибыль исчисляется как по компании в целом, так и по направлениям деятельности, структурным подразделениям, продуктовым линейкам, а также на единицу продукции. В последнем случае это будет разница между ценой продукции и ее переменной себестоимостью.

Согласно концепции маржинальной прибыли цена продукта не должна быть ниже переменных затрат на его изготовление. Превышение цены над переменной себестоимостью позволяет обеспечить возмещение расходов, непосредственно вызванных выпуском продукции на рынок, а также внести вклад в покрытие фиксированных (периодических) издержек. Таким образом, каждая произведенная и проданная единица продукции покрывает часть общих постоянных затрат, а после достижения точки безубыточности – приносит прибыль экономическому субъекту. При низкой деловой активности маржинальная прибыль может оказаться недостаточной для покрытия постоянных расходов. В этом случае компания будет нести убытки. То есть для достижения точки безубыточности, в которой доходы равны расходам, маржинальная прибыль должна полностью покрыть фиксированные затраты.

Анализ поведения затрат и установление их зависимости от объема деятельности дают возможность использования такого значимого инструмента управления финансовым результатом, как CVP-анализ – анализ зависимости трех ключевых показателей: затрат (Costs), уровня деловой активности (Volume) и прибыли (Profit). Проведение данного анализа основано не на общей величине расходов организации, а на их функциональной зависимости с учетом выделения удельных переменных издержек. Помимо указанных показателей в анализе учитываются отпускные цены на продукцию, выпускаемую компанией на рынок, а также сложившаяся структура продаж. CVP-анализ также называют анализом безубыточности, поскольку он позволяет рассчитать уровень деятельности, необходимый для возмещения всех затрат – как переменных, так и постоянных.

Главным преимуществом CVP-анализа является то, что для расчета стоимостного влияния целого ряда управленческих решений нет необходимости полного анализа затрат компании, достаточно провести приростный анализ прибыли, используя значения изменяющихся факторов.

Пример. Руководство компании рассматривает возможность инвестирования средств в модернизацию оборудования в сумме 350 000 руб. Ожидается, что после ее проведения переменная себестоимость продукции, производимой на этом оборудовании, уменьшится на 20% за счет сокращения времени обработки и

соответствующей экономии электроэнергии и прямых трудозатрат. Необходимо оценить экономическую целесообразность данного решения. В таблице 2 представлена оценка маржинальной прибыли по двум продуктам, производимым с использованием рассматриваемого оборудования до принятия решения о модернизации.

Таблица 2

	Годовой объем выпуска	Цена за единицу	Переменная себестоимость единицы	Маржинальная прибыль на единицу	Общая маржинальная прибыль
Продукт А	4 200 ед.	520 руб.	300 руб.	220 руб.	924 000 руб.
Продукт В	5 600 ед.	350 руб.	150 руб.	200 руб.	1 120 000 руб.
					2 044 000 руб.

*Составлено автором по материалам исследования*

Предполагается, что принятие управленческого решения о модернизации оборудования никак не скажется на цене продуктов и объеме продаж. Изменение переменной себестоимости приведет к увеличению удельной маржинальной прибыли по продуктам, а следовательно, и к общей ее сумме (см. Табл. 3)

Таблица 3

	Годовой объем выпуска	Переменная себестоимость единицы	Маржинальная прибыль на единицу	Изменение маржинальной прибыли на единицу	Общее изменение маржинальной прибыли
Продукт А	4 200 ед.	240 руб.	280 руб.	+ 60 руб.	+ 252 000 руб.
Продукт В	5 600 ед.	120 руб.	230 руб.	+ 30 руб.	+ 168 000 руб.
					+ 420 000 руб.

*Составлено автором по материалам исследования*

Таким образом, из таблицы 3 видно, что прирост маржинальной прибыли будет выше расходов на модернизацию и покрывает их в первый же год после ее проведения. То есть ожидаемая прибыль от принятия решения составит за этот год 70 000 руб. Для расчета общей прибыли от принятия решения, нужно прирост удельной маржи умножить на общий объем выпуска продуктов за период, в котором будет использоваться модернизированное оборудование.

### **Заключение**

Для использования информации о поведении затрат в целях оценки управленческих решений, в первую очередь, необходимо разделить издержки на переменные и постоянные, а также определить их структуру и стоимостное значение.

Встает вопрос: как правильно установить величины переменных и постоянных расходов?

Для решения этой задачи, на наш взгляд, целесообразно будет выделить отдельные счета аналитического учета для отражения издержек, по-разному связанных с уровнем деятельности компании. Такие счета могут быть открыты для учета производственных и коммерческих расходов. Расходы, учитываемые в составе общехозяйственных, как правило, не имеют прямой связи с деловой активностью и относятся к постоянным, либо условно-постоянным. Последние отличаются тем, что могут незначительно изменяться от периода к периоду, но эти колебания можно

считать несущественными, поскольку они имеют маленькую амплитуду, не привязанную к динамике объема деятельности.

В целях установления влияния деловой активности на уровень переменных расходов следует сравнить их динамику за несколько предшествующих анализу периодов по данным аналитического учета затрат. В дополнение к данным, полученным на основе организации раздельного учета издержек, можно использовать технический анализ операций, основанный на детальной оценке технологического процесса и используемых ресурсов инженерными службами компании [4, 234].

Использование СVP-анализа и показателя маржинальной прибыли позволяет:

- определять наиболее выгодные для выпуска и реализации продукты,
- правильно формировать структуру продаж,
- оценивать экономические последствия управленческих решений через приростный анализ прибыли,
- устанавливать влияние динамики выпуска продукции на финансовые результаты деятельности.

Вместе с тем рассмотренный инструмент имеет ряд недостатков, прежде всего связанных со сложностью однозначного разделения затрат на переменные и постоянные. Также возможны непрогнозируемые изменения в структуре издержек и ценах на используемые ресурсы, что сделает результаты анализа недостоверными [10].

#### *Список литературы*

1. Аткинсон, Э.А., Банкер, Р.Д., Каплан, Р.С., Янг, М.С. *Управленческий учет: учебник* / пер. с англ. А.Д. Рахубовского, Д.А. Рахубовской – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2019. – 880 с.
2. Этрилл, П., Маклейни, Э. *Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов* / пер. с англ. В. Ионова. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 648 с.
3. Портер, М. *Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей и конкурентов* / пер. с англ. И. Минервина. – М.: Альпина Паблишер; 2020. 608 с.
4. Гаррисон, Р., Нореен, Э., Брюэр, П. *Управленческий учет: учебник* / пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб.: Питер; 2010. 592 с.
5. Адамова, Г.А. Формирование информации для принятия управленческих решений на основе анализа поведения затрат. *Вестник университета*. 2021; 3: 82–88. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2021-3-82-88>
6. Друри, К. *Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник* / пер. с англ. В.Н. Егорова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана; 2015. 735 с.
7. Грант Р. *Современный стратегический анализ* / Р. Грант. – 9-е изд. СПб.: Питер; 2021. 672 с.
8. Левчаев, П.А., Осипов В.И. *Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании: монография*. – М.: Инфра-М; 2021. 231 с.
9. Портер, М. *Конкурентное преимущество. Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость* / пер. с англ. Е. Калининой и О. Нижельской. – М.: Альпина Паблишер; 2020. 945 с.

10. Саранцева, Е.Г. Обоснование управленческих решений на основе маржинального анализа. *Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева*. 2017; 2: 53– 60.

### References

1. Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M. *Management accounting: textbook*, Edition 3, Moscow, Williams Publ. house; 2019. 880 p. (In Russian).
2. Atrill P., McLaney E. *Financial management and management accounting for managers and businessmen*, transl. from English by V. Ionov, Moscow, Alpina Publisher, 2016, 648 p. (In Russian).
3. Porter M. E. *Competitive strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, transl. from English by I. Minervin, Moscow, Alpina Publisher; 2020. 608 p. (In Russian).
4. Garrison. R., Noreen E., Brewer P. *Managerial accounting: textbook*, transl. from English, ed. by M.A. Karlika, Edition 12, St. Petersburg, Piter; 2010. 592 p. (In Russian).
5. Adamova G.A. Generation of information for management decisions based on cost behaviour analysis. *Vestnik Universiteta*. 2021; (3): 82-88. (In Russian) <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2021-3-82-88>
6. Druri C. *Cost and management accounting: an introduction*, Edition 5, revised and expanded, Moscow, Yuniti-Dana; 2015. 735 p. (In Russian).
7. Grant. R. Contemporary strategy analysis; Per. s angl. S. Dmitriyev – 9-e izd SPb.: Piter; 2021. 672 p.
8. Levchayev P.A., Osipov V.I. *Financial mechanism and management accounting for the company's productive resources consumption: monograph*, Moscow, Infra-M, 2021, 231 p. (In Russian).
9. Porter M. E. *Competitive advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*. transl. from English by E. Kalinina & O. Nizhel'skaya. Moscow, Alpina Publisher; 2020. 945 p. (In Russian).
10. Sarantseva E.G. The substantiation of managerial decisions based on marginal analysis. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V. N. Tatishcheva*. 2017; (2): 53-60 (Russian).