



Вероника ГУРКО,
кандидат экономических наук, доцент БГЭУ

«ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И ЕГО РОЛЬ В УПРАВЛЕНИИ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Нынешняя отечественная система бухгалтерского учета не приспособлена к получению информации о рисках, их возможных последствиях и других обстоятельствах, необходимых для оперативного управления торговым процессом. Она в этом плане недостаточно гибкая. Иное дело – управленческий учет. Он должен постоянно приспосабливаться к изменяющимся условиям ведения бизнеса, включать ожидаемые затраты и возможные результаты деятельности торговой организации, фиксировать отклонения от заданных параметров запаса товаров, их продаж и связанных с этим издержек, учитывать последствия рыночных рисков.

ИСТОРИЧЕСКИ управленческий учет имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во многих организациях он и теперь – все еще немногим более чем побочный продукт процесса составления финансовой отчетности.

Необходимость обособления данных управленческого учета в самостоятельную систему во многом связана с усилением требований к сохранению коммерческой тайны деятельности организации, обстоятельств, при которых принимаются те или иные решения.

Важное значение в выборе системы управленческого учета имеет группировка затрат по отношению к товарообороту. По данному признаку затраты подраз-

деляются на постоянные и переменные.

Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте товарооборота становятся важным фактором снижения стоимости товаров, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу реализуемых изделий. К ним можно отнести административно-управленческие расходы: расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений администрации, услуги связи, командировочные и др.

Переменные расходы возрастают в прямой зависимости от увеличения товарооборота, но, рассчитанные на единицу товара, представляют собой постоянную

величину. К ним относят транспортные расходы, заработную плату продавцов и др.

Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу реализуемых товаров.

Некоторые затраты называются смешанными, так как они имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют полупеременными (условно-переменными) и полупостоянными (условно-постоянными) затратами. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете издержек обращения их необходимо четко разграничить между постоянными и переменными затратами.

Данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности реализации и, в конечном счете, при выборе экономической политики торговой организации. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при по-



строении учета по системе «Директ-костинг».

СХЕМА формирования конечного финансового результата продаж – прибыли или убытка в системе «Директ-костинга» многоступенчатая и может быть представлена так, как изображено на рисунке.

В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов товарооборота, прибыли и стоимости реализуемых товаров.

Целесообразность использования при учете расходов на реализацию системы «Директ-костинг» представим на цифровом материале (таблица 1).

На основании данных таблицы 1 при использовании традиционной методики факторного анализа рентабельности продаж методом прямого счета определим влияние следующих показателей:

► уровня дохода от реализации – его рост на 0,03%



Рисунок. Порядок формирования прибыли с использованием показателей маржинального анализа

способствовал увеличению рентабельности продаж на соответствующую величину;

► уровня налогов и других обязательных платежей, взимаемых за счет выручки от реализации, – его снижение обусловило уве-

личение рентабельности на 0,08%;

► уровня расходов на реализацию (издержек обращения и производства) – его снижение на 3,01% привело к увеличению рентабельности на 3,01%.

Таблица 1

Информация о динамике прибыли и рентабельности торговой организации

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Отклонение	Темп изменения, %
1	2	3	4	5
1. Выручка от реализации (товарооборот)	404	458	54,00	113,37
2. Сумма налогов из выручки (НДС) и других обязательных платежей, взимаемых за счет выручки	40	45	5	112,50
в % к товарообороту	9,90	9,83	-0,08	99,24
3. Доход от реализации	171	194	23	113,45
в % к товарообороту	42,33	42,36	0,03	100,07
4. Полная себестоимость, в т.ч.	360	394	34,00	109,44
4.1 Расходы на реализацию товаров	127	130	3,00	102,36
в % к товарообороту	31,44	28,38	-3,05	90,29
5. Прибыль от реализации	4	19	15,00	475,00
6. Показатели рентабельности, %				
6.1 Рентабельность продаж	0,99	4,15	3,16	419,00
6.2 Рентабельность совокупных расходов	1,11	4,82	3,71	434,01
6.3 Рентабельность текущих затрат (издержек обращения или расходов на реализацию)	3,15	14,62	11,47	464,04



Таким образом, все вышеназванные факторы оказали положительное воздействие на рост рентабельности продаж. Их общее влияние составило 3,16% (0,03 + 0,08 + 3,01).

Для более глубокого исследования причин изменения рентабельности продаж проведем факторный анализ, используя систему

учета «Директ-костинг» (таблица 2).

Цифровой материал представлен в таблице 3.

Таким образом, положительное влияние на рентабельность продаж оказало большинство исследуемых факторов. Так, рост выручки от реализации на 54 млн. руб., снижение уровня условно-переменных рас-

ходов на 0,1%, рост уровня дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации, на 0,11% способствовали увеличению рентабельности продаж на 3,01%, 0,53% и 0,14% соответственно. Отрицательное влияние оказало увеличение суммы условно-постоянных расходов на реализацию товаров на 2,4 млн. руб., что

Таблица 2

Методика расчета влияния выручки от реализации товаров, уровня дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации, и условно-переменных расходов, суммы условно-постоянных расходов на изменение рентабельности продаж по торговле

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Расчет влияния факторов
1	2	3	4
1. Выручка от реализации товаров	B_0	B_1	$\Delta P_{PR(B)} = \frac{B_1 \times (UBP_0 - Y_{пер0}) \div 100 - P_{п0}}{B_1} \times 100 - \frac{B_0 \times (UBP_0 - Y_{пер0}) \div 100 - P_{п0}}{B_0} \times 100$
2. Уровень дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации	UBP_0	UBP_1	$\Delta P_{PR(UBP)} = \frac{B_1 \times (UBP_1 - Y_{пер1}) \div 100 - P_{п1}}{B_1} \times 100 - \frac{B_1 \times (UBP_0 - Y_{пер0}) \div 100 - P_{п0}}{B_1} \times 100$
3. Уровень условно-переменных расходов на реализацию товаров	$Y_{пер0}$	$Y_{пер1}$	$\Delta P_{PR(Y_{пер})} = \frac{B_1 \times (UBP_1 - Y_{пер1}) \div 100 - P_{п1}}{B_1} \times 100 - \frac{B_1 \times (UBP_1 - Y_{пер0}) \div 100 - P_{п1}}{B_1} \times 100$
4. Сумма условно-постоянных расходов на реализацию товаров	$P_{п0}$	$P_{п1}$	$\Delta P_{PR(P_n)} = \frac{B_1 \times (UBP_1 - Y_{пер1}) \div 100 - P_{п1}}{B_1} \times 100 - \frac{B_1 \times (UBP_1 - Y_{пер1}) \div 100 - P_{п0}}{B_1} \times 100$
5. Рентабельность продаж торговой деятельности, %	$P_{ПР0}$	$P_{ПР1}$	$\Delta P_{ПР} = \Delta P_{PR(B)} + \Delta P_{PR(UBP)} - \Delta P_{PR(Y_{пер})} - \Delta P_{PR(P_n)}$

Таблица 3

Методика расчета влияния выручки от реализации товаров, уровня дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации и условно-переменных расходов, суммы условно-постоянных расходов на изменение рентабельности продаж

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Влияние факторов на рентабельность продаж	
			расчет	итог
1	2	3	4	5
1. Выручка от реализации товаров	404	458	$\Delta P_{PR(B)} = \frac{458 \times (32,43 - 5,94) \div 100 - 102,8}{458} \times 100 - \frac{404 \times (32,43 - 5,94) \div 100 - 102,8}{404} \times 100$	3,01
2. Уровень дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации	32,43	32,53	$\Delta P_{PR(UBP)} = \frac{458 \times (32,53 - 5,94) \div 100 - 102,8}{458} \times 100 - \frac{458 \times (32,43 - 5,94) \div 100 - 102,8}{458} \times 100$	0,14
3. Уровень условно-переменных расходов на реализацию товаров	5,94	5,41	$\Delta P_{PR(B)} = \frac{458 \times (32,53 - 5,41) \div 100 - 102,8}{458} \times 100 - \frac{458 \times (32,53 - 5,94) \div 100 - 102,8}{458} \times 100$	0,53
4. Сумма условно-постоянных расходов на реализацию товаров	102,8	105,2	$\Delta P_{PR(B)} = \frac{458 \times (32,53 - 5,41) \div 100 - 105,2}{458} \times 100 - \frac{458 \times (32,53 - 5,41) \div 100 - 102,8}{458} \times 100$	-0,52
5. Рентабельность продаж торговой деятельности, %	0,99	4,15	$\Delta P_{ПР} = 3,01 + 0,14 + 0,53 - 0,52 = 4,15 - 0,99$	3,16



повлекло снижение рентабельности на 0,53%. Общее влияние факторов составило 3,16%.

Отметим, что без использования системы «Директ-костинг» отрицательное влияние увеличения суммы условно-постоянных расходов составляет 2,4 млн. руб. Этот факт, в свою очередь, негативно повлиял бы на качество принимаемых управленческих решений.

НА ОСНОВАНИИ учетной системы «Директ-костинг» можно рассчитать безубыточность торговой деятельности. В точке безубыточности организация не имеет ни прибыли, ни убытка, т. е. сумма дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации, равна сумме расходов на реализацию товаров. В торговле точка безубыточности рассчитывается по следующей формуле:

$$V_{\text{безубыт}} = \frac{P_n}{УВП - У_{\text{пер}}} = \frac{105,2}{0,325 - 0,054} = \frac{105,2}{0,271} = 388,19 \text{ млн. руб.},$$

где:

$V_{\text{безубыт}}$ – выручка от реализации товаров, обеспечивающая безубыточную торговую деятельность, млн. руб.;

P_n – сумма условно-постоянных расходов на реализацию товаров, млн. руб.;

$УВП$ – уровень дохода от реализации, остающегося в распоряжении организации, коэффициент;

$У_{\text{пер}}$ – уровень условно-переменных расходов на реализацию товаров, коэффициент.

На основе точки безубыточности определим запас финансовой прочности (безопасности) по формуле:

$$ЗФБ = \frac{V_{\text{факт}} - V_{\text{безубыт}}}{V_{\text{факт}}} \times 100 = \frac{458 - 388,19}{458} \times 100 = 15,24\%,$$

где:

$ЗФБ$ – запас финансовой безопасности организации, %;

$V_{\text{факт}}$ – фактическая выручка от реализации товаров, млн. руб.

Таким образом, сумма выручки от реализации товаров, при которой прибыль от реализации равна нулю, составляет 388,19 млн. руб., а запас финансовой прочности (безопасности), который характеризует процент превышения фактически полученной выручки от реализации товаров по сравнению с выручкой, обеспечивающей безубыточную деятельность, составляет 15,24%.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла организации, когда еще не преодолена точка безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности требования к осуществлению режима экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды организация может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных фондов.

В каждой организации имеется достаточно возможностей снижения постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести: существенное сокращение расходов по управлению при

неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения размера амортизационных отчислений; широкое использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования вместо их приобретения в собственность; сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг и другие.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления организацией точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли организации.

После того, как сделаны основные предложения по изменениям в постоянных и переменных расходах, менеджер прогнозирует вызванные этим предложением изменения прибыли и удельной маржи. Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку безубыточности.

Зачастую бывают ситуации, когда цену на товары определенного вида нужно установить ниже цены безубыточности с тем, чтобы торговая организация могла привлечь как можно больше покупателей и за счет продажи им других (сопутствующих) рентабельных товаров в целом по организации обеспечить прибыльность продаж. ■

Раздел подготовили Иван ЗНАТКЕВИЧ, Сергей КУЛАЧЕНКО.