



КОНСУЛЬТАЦИИ

Н.В. БОКША

ИЗДЕРЖКИ И РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОИЗВОДСТВА

Согласно действующему плану счетов возможны 2 варианта учета издержек производства и реализации продукции. Первый, традиционный для отечественной экономики, предусматривает исчисление себестоимости продукции путем группировки издержек на прямые и косвенные. Первые относятся на себестоимость непосредственно, а вторые распределяются по видам продукции в зависимости от принятой на предприятии методики. Второй вариант, а именно деление издержек на постоянные и переменные, отечественные предприятия только начинают осваивать, хотя в странах с рыночной экономикой он используется достаточно широко.

Рассмотрим практическое применение учета издержек производства и реализации продукции на примере ОАО "Вертекс".

Распределим издержки, используя оба варианта их учета. В данном случае прямые издержки являются переменными. При делении косвенных издержек на переменные и постоянные будем учитывать следующие условия:

большая часть общепроизводственных издержек относится к постоянным издержкам (за исключением износа МБП и услуг вспомогательных цехов периодического характера);

общехозяйственные издержки относятся к постоянным издержкам, за исключением налога на пользователей автодорог;

коммерческие издержки являются в большей части переменными.

Условно-постоянная группа общепроизводственных издержек включает амортизацию основных средств; издержки по страхованию; тепло- и электроэнергию, потребление которой не связано с работой технологического оборудования; оплату труда бригадиров, мастеров; ремонты, не связанные с продолжительностью работы оборудования; налоги на недвижимость и др.

К условно-переменной группе общепроизводственных издержек относятся тепло- и электроэнергия на технологические нужды; расходы по ремонту и поддержанию оборудования в рабочем состоянии (узлы, детали, оснастка и прочие полуфабрикаты, которые подлежат замене после производства определенного количества продукции); заработная плата вспомогательных рабочих и т.п.

Результаты группировки издержек представлены в таблице. Анализ данных таблицы показывает, что в структуре издержек прямые издержки составляют 52,2, а косвенные — 47,8 %. При распределении их на постоянные и переменные удельный вес постоянных издержек составляет 40,1, а переменных — 59,9 % в общей структуре издержек. Соотношение между постоянными и переменными издержками в целом по фирме составляет 0,67 (37 708 \ 56 344).

Необходимость такой группировки издержек вызывается тем, что без нее невозможно правильно дать прогноз финансовых последствий повышения объема производства и реализации, выбрать предпочтительный вариант прироста.

Таблица. Группировка издержек производства на ОАО "Вертекс"

Статья издержек	Издержки, всего		Постоянные издержки		Переменные издержки	
	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%
Прямые издержки, в том числе:	49 088	52,2	—	—	49 088	52,2
сырье и материалы	33 696	35,8	—	—	33 696	35,8
зарплата основная	7124	7,6	—	—	7124	7,6
зарплата дополнительная	3900	4,1	—	—	3900	4,1
отчисления на соцстрах	2236	2,4	—	—	2236	2,4
силовая электроэнергия	1612	1,7	—	—	1612	1,7
потери от брака	521	0,6	—	—	520	0,6
Косвенные издержки, в том числе:	44 964	47,8	37 708		7256	7,7
общепроизводственные	11 275	12,0	9685		1590	1,7
общехозяйственные	26 979	28,7	24 173		2806	3,0
коммерческие	2860	3,0	—	—	2860	3,0
налоговые платежи, относимые на балансовую прибыль	3850	4,1	3850	4,1	—	—

Рыночные условия существенно меняют подход к планированию, анализу и оценке финансового состояния предприятия. Главной целью становится увеличение активов предприятия, для чего необходимо регулярно поддерживать платежеспособность и рентабельность, оптимальную структуру баланса и рациональное соотношение между постоянными и переменными издержками исходя из возможностей предприятия.

С учетом наличия в составе издержек на реализованную продукцию переменных и постоянных издержек анализ рентабельности продаж и влияющих на этот показатель факторов принимает несколько иной вид. Для этого уровень издержек производства пофакторным методом определяется в результате анализа издержек за прошедший период и расчета влияния конкретных технико-экономических факторов, позволяющих найти зависимость между издержками производства и изменениями в их структуре. При этом пофакторный расчет издержек производства можно сравнивать со сметно-нормативным методом расчета издержек, связанных с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия.

Возрастание выручки от реализации в результате роста натурального объема продаж влечет за собой пропорциональное повышение переменных издержек. На ОАО "Вертекс" выручка от реализации без учета увеличения цен составила за 2001 г. 24 627 тыс. р., т.е. возросла по сравнению с предыдущим периодом на 10,1 %. В общей величине издержек на реализованную продукцию предыдущего периода постоянные издержки равны 6569,2 тыс. р., переменные издержки — 9731,8 тыс. р. Это значит, что в отчетном периоде общая сумма издержек на объем реализации 24 627 тыс. р. должна была быть: $9731,8 \cdot 1,061 + 6569,2 \cdot 1,04 = 17\,108$ тыс. р. Фактические издержки отчетного периода — 22 295 тыс. р., то есть на 5187 тыс. р. больше. Последняя сумма отражает увеличение издержек в результате снижения эффективности деятельности предприятия, так как возросли постоянные издержки, которые при нормальной работе должны были бы сохраниться на уровне предыдущего периода. Кроме того, возросли и переменные издержки по причинам, не зависящим от натурального объема реализации. Исходя из анализа фактических данных, снижение прибыли от реализации на 2525 тыс. р. имеет место при следующих составляющих: за счет прироста натурального объема реализации она увеличилась на 1472 тыс. р., за счет прироста цен — еще на 494 тыс. р., а прирост издержек, не связанных с увеличением натурального объема реализации, перекрыл эти положительные факторы, составив 5187 тыс. р.

Получив эти величины, можно рассчитать динамику рентабельности продаж под влиянием каждого из названных факторов.

Таким образом, если бы работа предприятия не ухудшилась в отчетном периоде по сравнению с предыдущим, даже без роста цен рентабельность продаж составила бы 26,7 %. За счет повышения цен на реализованную продукцию рентабельность возросла на 2,1 %. В то же время это не обеспечило фактического повышения рентабельности из-за очень резкого роста издержек, а снижение рентабельности в результате роста издержек, не связанных с увеличением натурального объема, составило 18,7 %.

Следовательно, в данном случае необходимо выявление и изучение причин прироста издержек, без которого прибыль от реализации и рентабельность продаж были бы значительно выше фактических. Общий рост издержек, как уже было рассчитано выше, составил 5187 тыс. р. Можно проанализировать, за счет каких элементов издержек сформировался этот прирост.

Анализ фактических данных по предприятию показал, что наибольшее влияние на прирост издержек оказали издержки на оплату труда — 28,7 %, амортизацию основных средств — 26,7, прочие затраты — 19,4, материальные издержки — 16,1 и отчисления на социальные нужды — 9,1 %. Издержки на оплату труда могут являться результатом социальной политики предприятия, а также иметь целью закрепление кадров. Если это так, то в последующие периоды эффективность данных мероприятий должна выразиться в росте выручки и прибыли от реализации. Отсутствие последующего роста названных показателей говорит о том, что предприятие должно искать другие формы стимулирования персонала вместо тех, которые оно применяло.

Повышение издержек на амортизацию основных средств в данном конкретном случае связано со значительным выбытием основных средств. В то же время, если в последующие периоды такого выбытия не предполагается, издержки на реализованную продукцию по этому элементу должны снизиться.

Кроме того, необходимо расшифровать прочие издержки, которые по своему характеру очень разнообразны. Причем надо исходить из выявления причин, по которым рост выручки от реализации на 12,5 % вызвал повышение прочих издержек на 19,4 %.

Если бы амортизация основных средств сохранилась в размерах предыдущего периода, прибыль от реализации составила бы: $2422 + 1384 = 3806$ тыс. р., если бы прочие издержки увеличились в меру роста выручки от реализации, сумма их прироста была бы равна: $1007 / 19,4 \cdot 12,5 = 648$ тыс. р., разница между фактическими и расчетными прочими издержками увеличила бы прибыль от реализации, которая в этом случае составила бы: $3806 + 1007 - 648 = 4165$ тыс. р., т.е. приблизилась бы к прибыли предыдущего периода.

В данном случае при оценке прибыли от реализации и рентабельности реализации следует учесть, что данное предприятие практически не имеет возможности компенсировать возрастающие издержки с помощью повышения цен. Анализ показал, что фактор роста цен незначительно влияет на прибыль и рентабельность. Ситуация на рынке такова, что увеличение прибыли и рентабельности значительно перспективнее за счет повышения натурального объема продаж.

Конечно, если бы в качестве примера для оценки факторов, влияющих на выручку от реализации, прибыль и рентабельность реализации, было взято другое предприятие, выводы могли бы быть совершенно иными. Но методические подходы к оценке являются универсальными для всех предприятий.

В то же время просто оценить факторы, под влиянием которых вдвое снизилась прибыль от реализации, недостаточно. Изменения в выручке и прибыли надо предвидеть и прогнозировать. Издержками надо управлять с учетом изменения спроса на продукцию предприятия. При увеличении спроса, которое не сопровождается повышением издержек, более правильная финансовая оценка последствий этого роста может обеспечить значительное увеличение прибыли и рентабельности продаж.

Следует отметить, что деление издержек на постоянные и переменные в отличие от ведущих зарубежных стран только входит в отечественную практику учета. В условиях централизованного руководства экономикой цены и объем производства продукции устанавливались вышестоящими органами, поэтому у предприятий не было необходимости увязывать издержки с объемом производимой продукции и размером получаемой прибыли. В рыночных условиях, когда все эти процедуры решаются предприятием самостоятельно, возникает необходимость применять анализ взаимосвязи “издержки — объем — прибыль” и, как следствие, необходимо классифицировать и учитывать издержки в разрезе постоянных и переменных их составляющих.

Таким образом, процесс реализации продукции предприятия требует учета разного рода факторов, возникающих на рынке. Учет этих факторов является основой для управления выручкой от реализации и прибылью для прогнозирования и планирования динамики выручки, а также рационального соотношения переменных и постоянных издержек, рентабельности продаж и прибыли в ее составе.