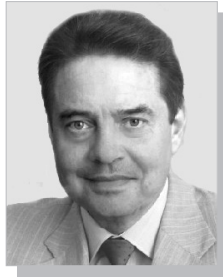


ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОЦЕНКА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ ПРЕДПРИЯТИЯ В УСЛОВИЯХ МНОГОНОМЕНКЛАТУРНОГО ПРОИЗВОДСТВА

ECONOMIC EVALUATION OF THE ENTERPRISE'S PRODUCTION PLAN IN THE CONDITIONS OF MULTIPRODUCT PRODUCTION

Юрий ЕГУПОВ,
кандидат экономических наук,
Одесский национальный
экономический университет



Yury YEGUPOV,
PhD Economics,
Odessa National
Economic University

Важнейшим этапом тактического планирования производственной деятельности современного промышленного предприятия является экономическая оценка его производственной программы (ПП). Необходимость ее осуществления, на что указывает целый ряд отечественных и зарубежных экономистов [1, с. 247; 2, с. 361 и др.], обусловлена тем, что именно на стадии формирования производственного плана закладываются основы достижения главных целевых показателей деятельности предприятия.

Содержание экономической оценки ПП определяется местом данного этапа в процессе маркетингового и ресурсного обоснования производственного плана современного промышленного предприятия (см. рис.) и заключается в анализе достижения целевых показателей (экономических критериев). По его результатам принимается решение о завершении процесса формирования производственной программы (при обеспечении достижения всех целевых показателей) или о необходимости корректировки тактического плана (если производственный план не отвечает хотя бы одному из экономических критериев).

Совершенствование инструментария осуществления экономической оценки ПП относится к числу наиболее важных задач развития методологии тактического планирования на предприятии. Вместе с тем следует констатировать, что, несмотря на динамичное развитие теории стратегического и тактического планирования, на сегодняшний день остается нерешенным целый ряд проблем, связанных с недостаточной проработкой методических аспектов анализа достижения целевых показателей в процессе формирования ПП предприятия. Так, предметом научной полемики в настоящее время является состав целевых установок в контексте производственного планирования. Требуют дальнейшего развития подходы к расчету значений критериальных показателей.

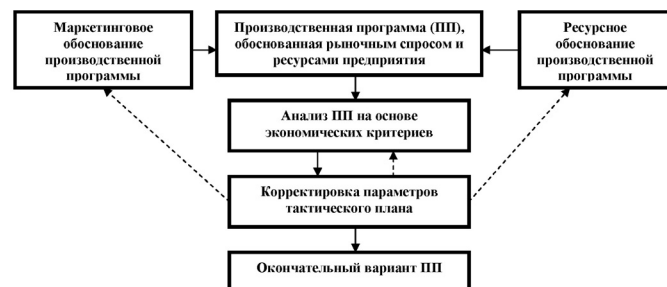
Один из вариантов решения указанных выше проблем нами подробно рассмотрен в работе [3], где в качестве основных целевых установок предлагается использовать целевую чистую операционную прибыль и заданный (целевой) уровень надежности операционной деятельности предприятия. В указанной работе изложен авторский подход к осуществлению экономического анализа ПП на основе рассмотренных выше экономических критериев применительно к условиям однономенклатурного производства.

Целью данной статьи является исследование существующих подходов к расчету

критериальных показателей экономической оценки производственной программы в условиях многономенклатурного производства, а также разработка рекомендаций по повышению корректности осуществляемых расчетов и информативности получаемых на их основе результатов.

Использование показателя целевой прибыли в качестве критериального основывается на том, что получение прибыли и ее устойчивый рост выступают основополагающими целями любого предпринимательства и являются, по

Рисунок. Укрупненная схема формирования производственной программы промышленного предприятия в современных условиях



Обоснован состав критериальных показателей экономической оценки производственной программы промышленного предприятия. Рассмотрены подходы к расчету основных показателей CVP-анализа в условиях многономенклатурного производства. Исследована проблема обеспечения информативности результатов экономической оценки производственной программы предприятия. Обоснованы рекомендации, направленные на повышение корректности расчета критериальных показателей и информативности результатов экономической оценки производственной программы предприятия в условиях многономенклатурного производства.

The composition of criterion factors of the economic evaluation of the enterprise's production plan is grounded. The approaches to the calculation of the main factors of the CRV-analyze in the conditions of the multiproduct production are considered. The problem of the informativity ensuring of the results of the economic evaluation of the enterprise's production plan is researched. The recommendations aimed at increasing of the correctness of the criterion factors' calculation and informativity of the results of the economic evaluation of the enterprise's production plan in the conditions of the multiproduct production are grounded.

мнению украинского ученого В.Осипова, субъективной, непосредственной целью деятельности предприятия в рыночной экономике [4, с. 35].

При этом мы признаем справедливость критических замечаний в адрес данного показателя, включая его недостаточную объективность в оценке финансовых результатов (вследствие различных бухгалтерских манипуляций) и сокрытие снижения финансовой устойчивости и увеличения финансовых рисков (при повышении доли заемного капитала в источниках формирования хозяйственных средств предприятия) [5, с. 90].

Однако следует заметить, что сказанное выше справедливо только по отношению к бухгалтерской прибыли, расчет которой носит ярко выраженный субъективный характер, и только по отношению к задаче ее максимизации.

Здесь необходимо подчеркнуть, что в качестве целевого показателя следует использовать не бухгалтерскую прибыль, а прибыль, рассчитанную в соответствии с

методическими положениями управленческого учета, объективно отражающую финансовый результат деятельности предприятия. Это во-первых.

Во-вторых, в нашем случае речь идет не о задаче максимизации прибыли, решение которой может идти вразрез с важнейшими стратегическими задачами и негативно отразиться на финансовой устойчивости предприятия, а о ее целевой величине. При расчете последней должны учитываться не только потребности в денежных средствах, но и весь комплекс тактических и стратегических задач, стоящих перед предприятием. И вовсе не факт, что задача максимизации прибыли будет иметь наивысший приоритет. Иными словами, использование показателя целевой прибыли в качестве критерия в процессе формирования ПП предприятия вовсе не равнозначно требованию ее максимизации. Это первый аргумент.

Второй аргумент связан с особенностями формирования и распределения целевой прибыли. Так, ведущая роль в процессе планирования целевой прибыли, по мнению И.А.Бланка, должна отводиться определению потребности в капитализированной ее части, то есть потребности в средствах, идущих на прирост основных фондов и собственных оборотных средств [6, с. 451]. Такой подход к формированию и распределению целевой прибыли обеспечит сохранение (а в отдельных случаях и повышение) финансовой устойчивости предприятия в плановом периоде даже в тех случаях, когда увеличение операционной прибыли в отчетном году сопровождалось повышением доли заемного капитала.

Объем производства, обеспечивающий достижение целевой чистой операционной прибыли (ЦЧОП) в натуральном выражении ($V_{ц.п.}$) в условиях одноименного производства можно рассчитать по формуле:

$$V_{ц.п.} = \frac{ПЗ + ЦЧОП / (1 - C_{ин})}{Ц - З_{пер}}, \quad (1)$$

где ПЗ – годовая сумма постоянных затрат предприятия; Ц – плановая цена единицы продукции; $Z_{пер}$ – удельная величина переменных затрат в расчете на единицу продукции; $C_{ин}$ – ставка налога на прибыль, выраженная десятичной дробью.

Известно, что уровень прибыли тесно связан с уровнем рисков [6, с. 79]; чем выше прибыль, тем, как правило, выше фактор риска. Поэтому прибыль и риск должны быть сбалансированы. Соответствующим образом, по нашему убеждению, должны быть сбалансированы и целевые показатели формирования производственной программы предприятия.

Основная часть рисков, связанных с операционной деятельностью предприятия, закладывается на стадии формирования ПП и в первую очередь тогда, когда принимается решение о структуре производственного плана [7, с. 423]. Поэтому ПП должна удовлетворять требованию максимально допустимой рисковости операционной деятельности предприятия, то есть обеспечивать ее надежность на уровне не ниже минимально допустимого. Последнее требование является важнейшим условием устойчивого роста операционной прибыли и должно включаться в состав целевых установок деятельности предприятия высшего приоритета.

Для анализа надежности операционной деятельности предприятия рассчитывают целый ряд показателей, основными из которых являются одноименный коэффициент, резервы надежности (прочности) в абсолютном и относительном выражении, а также объем производства, обеспечивающий заданный (целевой) уровень надежности операционной деятельности.

Коэффициент надежности (K_n) в условиях одноименного производства рассчитывается как отношение планируемого объема производства продукции в натуральном выражении (V_n) к объему безубыточности ($V_б$):

$$K_n = \frac{V_n}{V_б}. \quad (2)$$

Для оценки надежности операционной деятельности производственных систем на основе рассчитанного коэффициента разработаны шкалы риска и надежности бизнеса. В них представлены значения K_n и соответствующие им характеристики надежности бизнеса и уровня риска, один из вариантов которых предложен в работе [8, с. 68].

Резервы надежности в абсолютном (P_n) и относительном выражении (P'_n) в условиях одноименного производства рассчитываются соответственно на основе формул (3) и (4):

$$P_n = V_n - V_б, \quad (3)$$

$$P'_n = \frac{V_n - V_б}{V_n} \times 100. \quad (4)$$

Объем производства, обеспечивающий заданный уровень надежности операционной деятельности (V_n) в условиях одноименного производства, рассчитывается по формуле:

$$V_n = K'_n \times V_б, \quad (5)$$

где K'_n – коэффициент, соответствующий заданному (целевому) уровню надежности операционной деятельности предприятия.

Расчет рассмотренных выше показателей (1)-(5) осуществляется в рамках известного анализа «затраты-объем-прибыль» (cost-volume-profit (CVP) analysis), базовым показателем которого является объем безубыточности производства. Однако возможности CVP-анализа для целей практического применения весьма ограничены [9, с. 691]. Так, данный анализ «может быть применен в условиях производства одного продукта или постоянного соотношения нескольких продуктов в комбинациях их продаж» [10, с. 177].

К настоящему времени в экономической теории сложились два подхода к расчету объемов безубыточности в натуральном выражении в условиях многоименного производства, обеспечивающие получение результатов, удовлетворяющих требованию неизменности структуры производственной программы предприятия.

Первый подход основан на использовании усредненного продукта, являющегося, по словам **Энтони Аткинсона**, «взвешенной комбинацией продуктов организации» [9, с. 689]. Его сущность, как отмечает **О.Орлов**, сводится к делению постоянных затрат на средневзвешенную маржинальную прибыль [11, с. 101] без какого-либо их предварительного распределения между отдельными видами продукции. Данный подход, изложенный в работах **В.Царева** [12, с. 125-126] и **А.Апчерча** [13, с. 267], включает два этапа.

На первом этапе определяется объем безубыточности производства ($V_б^y$) в единицах условной продукции (условной, потому что здесь суммируются натуральные объемы изделий различного наименования):

$$V_б^y = \frac{ПЗ}{\sum_{i=1}^n (Ц_i - З_{пер,i}) \times Y_i}, \quad (6)$$

где i – индекс изделия; n – количество наименований выпускаемой продукции; $Ц_i$ – цена единицы продукции i -го наименования; $Z_{пер,i}$ – удельные переменные затраты на единицу продукции i -го наименования; Y_i – удельный вес i -го изделия в общем объеме производства, рассчитанный на основе проекта производственной программы предприятия.

На втором этапе определяются объемы безубыточности производства продукции каждого i -го наименования в натуральном выражении ($V_{б,i}$):

$$V_{б,i} = V_б^y \times Y_i. \quad (7)$$

Полученная программа безубыточности по своей структуре абсолютно тождественна проекту плана производства.

Использование модификации алгоритма расчета объемов безубыточности, основанного на средневзвешенной удельной маржинальной прибыли на единицу продукции (6)-(7), позволяет определить объемы производства, обеспечивающие достижение целевой прибыли. В этом случае для расчета искомого показателя в единицах условной продукции ($V_{ц.п.}^y$) в числитель формулы (6) достаточно добавить величину целевой валовой операционной прибыли (без какого-либо ее предварительного распределения между отдельными видами продукции):

$$V_{ц.п.}^y = \frac{ПЗ + ЦЧОП / (1 - C_{ин})}{\sum_{i=1}^n (Ц_i - З_{пер,i}) \times Y_i}. \quad (8)$$

Далее, заменив в формуле (7) $V_б^y$ на $V_{ц.п.}^y$, определяем значения данного критериального показателя для каждого наименования выпускаемой продукции ($V_{ц.п.,i}$):

$$V_{ц.п.,i} = V_{ц.п.}^y \times Y_i. \quad (9)$$

Кабсолютно тождественным результатам приводит использование *второго подхода* к определению «критических объемов» в условиях многоименного производства, разработанного **О.Орловым**. В его основе лежит предварительное распределение постоянных затрат между отдельными

видами продукции пропорционально маржинальной прибыли (на основе коэффициента безубыточности). Последний рассчитывается как отношение суммы постоянных затрат к общей величине маржинальной прибыли от реализации продукции в течение расчетного периода. Величина постоянных затрат, покрываемых доходом от реализации продукции i -го наименования ($ПЗ_i$), определяется по формуле:

$$ПЗ_i = МП_i \times K_{\sigma}, \quad (10)$$

где $МП_i$ – величина маржинальной прибыли от реализации продукции i -го наименования.

Более сложную процедуру реализации данного подхода предлагают А.Дугельный и В.Комаров [14, с. 163-164], в которой постоянные затраты также распределяются пропорционально маржинальной прибыли, но, как отмечает О.Орлов, «опосредованно, через «коэффициент маржинальной прибыли» (с расчетом в качестве базы безубыточного оборота)» [15, с. 72]. Указанная процедура включает следующую последовательность расчетов:

- 1) определяется безубыточный оборот в целом по предприятию;
- 2) рассчитываются точки безубыточности в стоимостном выражении (безубыточные обороты) для каждого вида продукции путем умножения безубыточного оборота по предприятию на удельный вес каждого изделия в общей выручке от реализации продукции;
- 3) определяется величина постоянных затрат, относимая на себестоимость каждого вида продукции как произведение безубыточного оборота по каждому ее виду на соответствующий коэффициент маржинальной прибыли;
- 4) далее, на основе стандартной формулы определяются объемы безубыточности производства в натуральном выражении для каждого наименования продукции.

Аналогичным образом – пропорционально маржинальной прибыли – распределяется и величина целевой прибыли между отдельными видами продукции, в результате чего определяется величина целевой чистой операционной прибыли, обеспечиваемая доходом от реализации продукции i -го наименования ($ЦЧОП_i$):

$$ЦЧОП_i = ЦЧОП \times \frac{МП_i}{\sum МП_i}. \quad (11)$$

Следует обратить внимание на то, что в рамках первого подхода к расчету $V_{ц.п.}^y$, основанного на использовании средневзвешенной маржинальной прибыли (формула (8)), целевая чистая операционная прибыль также распределяется пропорционально маржинальной прибыли, только это распределение носит опосредованный характер – через средневзвешенную маржинальную прибыль.

В условиях многономенклатурного производства результаты расчета критериальных показателей экономической оценки ПП в соответствии с требованиями неизменности ее структуры всегда приводят к получению усредненных оценок и «уравниловке». Последняя заключается в том, что по всем без исключения видам продукции обеспечивается единство в оценках безубыточности. Так, при превышении объемов реализации продукции (РП) безубыточного оборота ($РП_{бу}$) производство всех видов продукции будет безубыточным даже для тех изделий, для которых удельная величина постоянных затрат, рассчитанная абсолютно корректным способом (прямые постоянные затраты и РСЭО), будет превышать удельную маржинальную прибыль. И наоборот, при $РП < РП_{бу}$ производство будет убыточным по всем без исключения видам продукции. Это во-первых.

Во-вторых, «уравниловка» заключается и в полной идентичности результатов расчета коэффициентов надежности и резервов прочности в относительном выражении по всем видам продукции. Это существенно снижает информативность результатов экономической оценки ПП, о чем наглядно свидетельствуют расчеты, приведенные в табл. 2 (исходные данные представлены в табл. 1).

Для максимальной наглядности в нашем примере мы сознательно уравнивали по двум видам продукции («А» и «Б») объемы производства и удельную маржинальную прибыль. При этом удельная величина РСЭО по этим изделиям имеет существенные различия, обусловленные в первую очередь различным уровнем кооперирования производства продукции «А» и «Б». С этой же целью мы искусственно ограничили состав постоянных затрат всего лишь двумя статьями: расходами на проведение рекламной кампании по продвижению продукции «А» и РСЭО. Указанные постоянные

Таблица 1. Исходные данные для расчета критериальных показателей производственной программы в условиях многономенклатурного производства

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Проектные объемы производства, шт.	300	300	200	x
2. Оптовая цена изделия (без НДС), грн.	430	380	260	x
3. Переменные затраты на единицу продукции (включая расходы на сбыт), грн.	260	210	120	x
4. Затраты на проведение рекламной кампании отдельных видов продукции, грн.	6000	-	-	6000
5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), за исключением переменных затрат на двигательную энергию, грн.	x	x	x	75000

Таблица 2. Расчет «критических» объемов и показателей надежности операционной деятельности в условиях многономенклатурного производства (с использованием агрегированного подхода к распределению постоянных затрат – пропорционально маржинальной прибыли)

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Проектные объемы производства, шт.	300	300	200	800
2. Структура ПП (удельный вес отдельных видов продукции в общем выпуске), доля ед.	0,375	0,375	0,250	1,000
3. Удельная маржинальная прибыль, грн. (стр. 2 табл. 1 – стр. 3 табл. 1)	170	170	140	x
4. Маржинальная прибыль на ПП, грн. (стр. 1 табл. 2 х стр. 3 табл. 2)	51000	51000	28000	130000
5. Общая сумма постоянных затрат, грн. (табл. 1: 6000 + 75000 = 81000)	x	x	x	81000
6. Коэффициент безубыточности (81000 / 130000 = 0,623)	0,623	0,623	0,623	0,623
7. Постоянные затраты, относимые на себестоимость отдельных видов продукции, грн. (стр. 4 табл. 2 х стр. 6 табл. 2)	31777	31777	17446	81000
8. Объем безубыточности производства в натуральном выражении, шт.	31777/170 = 187	31777/170 = 187	17446/140 = 125	498
9. Структура программы безубыточности, доля ед.	0,375	0,375	0,250	1,000
10. Коэффициент надежности операционной деятельности (стр. 1 табл. 2 / стр. 8 табл. 2)	1,61	1,61	1,61	x
11. Резерв надежности в абсолютном выражении, шт. (стр. 1 табл. 2 – стр. 8 табл. 2)	113	113	75	x
12. Резерв надежности в относительном выражении, % (стр. 11 табл. 2 / стр. 1 табл. 2) x 100	37,7	37,7	37,7	x

расходы могут быть отнесены на себестоимость отдельных видов продукции абсолютно корректным способом.

На основе агрегированного подхода (табл. 2) маржинальная прибыль по всем видам продукции распределена в единой пропорции между постоянными затратами и прибылью, доля которых соответственно составляет 62,3% и 37,7%. Без какого-либо учета различий в уровне кооперирования производства, машиноемкости отдельных изделий и наличия прямых расходов в составе постоянных затрат, которые имеют четкую адресность и должны быть непосредственно отнесены на себестоимость конкретных видов продукции. Это и обусловило «уравниловку» в оценке показателей надежности операционной деятельности предприятия.

Таблица 3. Расчет сметных ставок РСЭО на единицу продукции

Наименование показателя	Группа оборудования			Всего
	I	II	III	
1. Смета РСЭО, грн.	25000	14000	36000	75000
2. Машиноемкость производственной программы, машино-час	1500	1700	2700	5900
3. Машиноемкость единицы продукции, машино-час/ед.				
3.1. «А»	2	3	6	x
3.2. «Б»	1	2	1	x
3.3. «В»	3	1	3	x
4. Величина РСЭО на 1машино-час работы оборудования, грн. (стр. 1 / стр. 2)	16,7	8,2	13,3	x
5. РСЭО на единицу продукции «А», грн. (стр. 3.1 x стр. 4)	33,3	24,7	80,0	138,0
6. РСЭО на единицу продукции «Б», грн. (стр. 3.2 x стр. 4)	16,7	16,5	13,3	46,5
7. РСЭО на единицу продукции «В», грн. (стр. 3.3 x стр. 4)	50,0	8,2	40,0	98,2

Таблица 4. Расчет «критических» объемов и показателей надежности операционной деятельности в условиях многономенклатурного производства (с использованием дифференцированного подхода к распределению постоянных затрат)

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Прямые постоянные затраты, грн. (стр. 4 табл. 1)	6000	-	-	6000
2. РСЭО в расчете на производственную программу отдельных видов продукции, грн.	$138,0 \cdot 300 = 41412$	$46,5 \cdot 300 = 13941$	$98,2 \cdot 200 = 19647$	75000
3. Общая сумма постоянных затрат, относимых на себестоимость отдельных видов продукции (стр. 1 табл. 4 + стр. 2 табл. 4)	47412	13941	19647	81000
4. Удельная маргинальная прибыль, грн. (стр. 2 табл. 1 – стр. 3 табл. 1)	170	170	140	x
5. Объем безубыточности производства в натуральном выражении, шт.	$47412/170 = 279$	$13941/170 = 82$	$19647/140 = 140$	501
6. Структура программы безубыточности, доля ед.	0,556	0,164	0,280	1,000
7. Коэффициент надежности операционной деятельности (стр. 1 табл. 1 / стр. 5 табл. 4)	$300/279 = 1,08$	$300/82 = 3,66$	$200/140 = 1,43$	x
8. Резерв надежности в абсолютном выражении, шт. (стр. 1. табл. 1 – стр. 5 табл. 4)	$300-279 = 21$	$300-82 = 218$	$200-140 = 60$	x
9. Резерв надежности в относительном выражении, % (стр. 8. табл. 4 / стр. 1 табл. 1) x 100	$(21/300) \cdot 100 = 7,0$	$(218/300) \cdot 100 = 72,7$	$(60/200) \cdot 100 = 29,8$	x

Расчитанные в табл. 2 показатели не позволяют определить степень надежности производства отдельных наименований изделий и на этой основе дифференцированно оценить вклад каждого отдельного вида продукции в обеспечение целевого уровня надежности операционной деятельности предприятия. Сказанное выше справедливо и к оценке объемов производства, обеспечивающих достижение целевой прибыли. В таком случае в производственную программу могут войти отдельные виды продукции в объемах, не только не обеспечивающих достижение целевых показателей, но и уступающих «критическим». При этом не будут обнаружены «узкие места» – то есть те виды продукции, по которым необходимо скорректиро-

вать физические объемы продаж, удельную величину переменных затрат или цену реализации.

В таком случае возникают серьезные сомнения в целесообразности осуществления экономической оценки ПП в разрезе отдельных видов продукции.

Устранение «уровнировки» в расчете значений критериальных показателей и повышение информативности результатов экономической оценки ПП обеспечивает использование дифференцированного подхода к распределению постоянных затрат между отдельными видами продукции, сущность которого обстоятельно изложена нами в работе [16]. Данный подход основан на объединении трех направлений поиска решения «вечной» проблемы корректного распределения косвенных затрат, включая:

- углубление дифференциации планирования и учета постоянных затрат с целью максимального выделения в их составе прямых затрат и последующего распределения последних непосредственно на отдельные виды продукции;

- дифференциацию косвенных постоянных затрат с целью повышения однородности отдельных их групп, что существенно облегчает выбор экономически обоснованной базы распределения последних;

- максимальное использование имеющегося арсенала точных алгоритмов распределения отдельных групп косвенных постоянных затрат, обеспечивающих абсолютную корректность расчетов и высокую обоснованность получаемых результатов.

Применение дифференцированного подхода (табл. 3 и 4) позволило нам осуществить более обоснованное распределение постоянных затрат за счет использования точного метода расчета удельной величины РСЭО и возможности непосредственного отнесения прямых постоянных затрат на себестоимость отдельных видов продукции. Об этом убедительно свидетельствуют результаты сравнительного анализа объемов безубыточности и удельных показателей постоянных затрат по продукции «А» и «Б», рассчитанных на основе агрегированного и дифференцированного подходов к их распределению (табл. 5).

Как мы видим, использование агрегированного подхода к распределению постоянных затрат (пропорционально маргинальной прибыли) существенно искажает результаты расчета объемов безубыточности производства. Так, «критический» объем по продукции «А» занижен на 92 шт. (или на 34%) при завышении более чем в 2 раза данного показателя по продукции «Б».

Использование дифференцированного подхода позволяет определить реальную структуру распределения маргинальной прибыли в разрезе отдельных видов продукции и получить более объективные результаты расчета объемов безубыточности производства.

Однако при этом не выполняется требование постоянства структуры ПП, предъявляемое к CVP-анализу.

Итак, существуют два варианта осуществления CVP-анализа, основанных на использовании агрегированного (пропорционально маргинальной прибыли) и дифференцированного подходов к распределению постоянных затрат. В первом случае мы получаем недостаточно информативные результаты экономической оценки ПП, но при этом полностью удовлетворяющие всем

Таблица 5. Сравнительный анализ объемов безубыточности и удельных постоянных затрат в разрезе агрегированного и дифференцированного подходов

Наименование показателя	Продукция «А»	Продукция «Б»
Агрегированный подход		
- постоянные затраты на единицу продукции, грн.	$170 \cdot 0,623 = 105,9$	$170 \cdot 0,623 = 105,9$
- удельный вес постоянных затрат в маргинальной прибыли, %	62,3	62,3
- объемы безубыточности, шт.	187	187
Дифференцированный подход		
- постоянные затраты на единицу продукции всего, грн.	158,0	46,5
в том числе:		
- РСЭО, грн.	138,0	46,5
- прямые постоянные затраты, грн.	20,0	-
- удельный вес постоянных затрат в маргинальной прибыли, %	92,9	27,4
- объемы безубыточности, шт.	279	82

требованиям CVP-анализа. Во втором случае получаем высокоинформативные результаты, однако с нарушением одного из условий CVP-анализа – условия постоянства структуры ПП.

Таким образом, мы стоим перед выбором: либо ограничиться экономической оценкой ПП на основе безубыточного оборота по предприятию в целом (и оборота, обеспечивающего получение целевой прибыли), либо осуществить дифференцированный экономический анализ ПП, рискуя при этом получить искаженные результаты вследствие нарушения требования постоянства ее структуры.

In the first case we get not enough informative results satisfying all demands of the CRV-analysis. In the second one – highly informative results with the violation of one of the demand of the CVP-analysis – the demand of the production plan structure's constancy. Thereby, we have a choice to limit ourselves to economic evaluation of the production plan on basis of break-even turnover of enterprise in whole (and turnover, ensuring the target profit earning) or to carry out the differentiated economic analysis of the production plan, running the risk of getting the violent results owing to the violation of the demand of its structure's constancy.

Можно привести немало аргументов в пользу первого варианта. Так, О. Орлов считает, что «точки безубыточности по видам продукции вообще-то не имеют особого аналитического значения» [11, с. 102]. Отсюда логически следует вывод и об отсутствии особого аналитического значения результатов экономической оценки ПП в разрезе отдельных видов продукции. Иными словами, основным показателем для аналитиков в условиях многоменклатурного производства является безубыточный оборот по предприятию в целом.

Что же касается возможности использования второго варианта, то в этой связи необходимо исследовать природу требования постоянства структуры ПП, предъявляемого к CVP-анализу в условиях многоменклатурного производства, проанализировать, при каких условиях его нарушение будет искажать результаты CVP-анализа, а также оценить серьезность последствий нарушения данного требования.

Следует отметить, что указанным выше вопросам в экономической литературе уделено недостаточно внимания, даже в работах известных зарубежных и отечественных ученых-специалистов в области CVP-анализа.

Основная причина выдвигания требования постоянства структуры ПП в CVP-анализе, как показали проведенные нами исследования, вытекает из наличия тесной взаимосвязи между сложностью изделий и величиной постоянных затрат, относимых на их себестоимость. В результате указанной взаимосвязи постоянные затраты могут возрастать вследствие увеличения удельного веса сложных изделий, даже если объем деятельности остается неизменным [10, с. 177]. Отсюда логически следует, что искажение результатов CVP-анализа вследствие нарушения требования постоянства структуры ПП будет иметь место только в случае наличия существенных различий в сложности изготовления отдельных видов продукции.

Что же касается оценки серьезности последствий нарушения данного требования, то они не в полной мере определены. Так, К. Друри считает, что если это требование не выполняется, то «можно сделать серьезные ошибки и получить при анализе неправильные выводы» [17, с. 254].

В этой связи хотелось бы получить ответ на вопрос: какова же цена этих ошибок? Как она соотносится с ценой ошибок, получаемых в результате недостаточно корректного распределения постоянных затрат, осуществляемого на основе агрегированного подхода (пропорционально маржинальной прибыли)? К сожалению, ответы на поставленные вопросы на сегодняшний день нам не известны.

ВЫВОДЫ

1. Важнейшим этапом тактического планирования производственной деятельности современного промышленного предприятия является экономическая оценка его производственного плана. По ее результатам принимается решение о завершении процесса формирования ПП или о необходимости корректировки тактического плана предприятия.

2. В качестве основных критериальных показателей экономической оценки ПП следует использовать целевую чистую операционную прибыль и заданный (целевой) уровень надежности операционной деятельности предприятия. Расчет данных показателей осуществляется в рамках CVP-анализа, возможности которого ограничены наличием требования постоянства структуры ПП.

3. Расчеты критериальных показателей экономической оценки ПП в соответствии с указанным требованием всегда приводят к получению усредненных оценок и «уравниловке», что существенно снижает информативность получаемых результатов.

4. Устранение «уравниловки» в расчете значений критериальных показателей и повышение информативности результатов экономической оценки ПП обеспечивает использование дифференцированного подхода к распределению постоянных затрат между отдельными видами продукции. Однако при этом не выполняется требование постоянства структуры ПП, предъявляемое к CVP-анализу.

5. Таким образом, мы стоим перед выбором: либо обеспечить выполнение всех требований, предъявляемых к CVP-анализу, при существенном снижении информативности результатов экономической оценки ПП, либо получить высокоинформативные результаты, но с нарушением требования постоянства структуры ПП. Иными словами, следует ответить на вопрос, что предпочтительнее: осуществить дифференцированный экономический анализ производственной программы, рискуя при этом получить искаженные результаты вследствие нарушения требования постоянства ее структуры или ограничиться экономической оценкой производственной программы на основе безубыточного оборота по предприятию в целом?

6. Основная причина выдвигания требования постоянства структуры ПП в CVP-анализе обусловлена наличием тесной взаимосвязи между сложностью изделий и величиной постоянных затрат, относимых на их себестоимость. При отсутствии существенных различий в сложности отдельных видов выпускаемой продукции указанное требование теряет свою значимость. В данных условиях целесообразно использовать дифференцированный подход к распределению постоянных затрат, что обеспечит высокую корректность решения указанной задачи и информативность результатов экономической оценки ПП предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Иванова В.В. *Планування діяльності підприємства: навч. посібник*. / Иванова В.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 472 с.
2. Ильин А.И. *Планирование на предприятии: Учебник / А.И.Ильин*. – Мн.: Новое знание, 2003 – 4-е изд., стереотип. – 635 с. (Экономическое образование).
3. Егузов Ю.А. *Аналіз досягнення економічних критеріїв у процесі формування виробничої програми підприємства / Егузов Ю.А. // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. – Спец. вип. Економіка підприємства: теорія і практика: у 2 ч. – Ч. I – К.: КНЕУ, 2010. – С. 280-291.*
4. Осипов В.И. *Экономика предприятия: [учебник] / Осипов В.И.* – Одесса: Маяк, 2005. – 720 с.
5. Ищенко Е. *Прибыль как критерий эффективности деятельности предприятия / Е.Ищенко // Экономист. – 2005. – №8. – С. 90-92.*
6. Бланк И.А. *Управление прибылью / Бланк И.А.* – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с.
7. Шепеленко Г.И. *Экономика, организация и планирование производства на предприятии: учебное пособие для студентов эк-х факультетов и вузов. 5-е изд., доп. и перераб. / Шепеленко Г.И.* – М.: ИКЦ «Март»; Ростов-на-Дону: Издательский центр «Март», 2004. – 608 с.
8. Богатин Ю.В. *Оценка эффективности бизнеса и инвестиций: Учеб. пособие для вузов. / Богатин Ю.В., Швандар В.А.* – М.: Финансы, ЮНИТИ – ДАНА, 1999. – 254 с.
9. Аткинсон Э. *Управленческий учет, 3-е издание / Э.Аткинсон, Р.Д.Банкер, Р.С.Каплан, М.С.Янг / Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.*
10. Голов С.Ф. *Управленческий учет: учебник / Голов С.Ф.* – К.: Либра, 2004. – 576 с.
11. Орлов О.А. *Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях: монография / О.А.Орлов, Е.Г.Рясных изд. 2-е, переработ. и дополн. – К.: Освіта України. – 2011. – 192 с.*
12. Царев В.В. *Внутрифирменное планирование / Царев В.В.* – СПб.: Питер, 2002. – 496 с.
13. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика / А.А.Апчерч; пер. с англ. / под ред. Я.В.Соколова, Н.А.Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.*
14. Дугельный А.П. *Бюджетное управление предприятием: учебно-практ. пособие / А.П.Дугельный, В.Ф.Комаров. – 2-е изд. – М.: Дело, 2004. – 432 с.*
15. Орлов О.А. *Нетрадиционные методы распределения накладных затрат / О.А.Орлов, Е.Г.Рясных, Е. Рудниченко // Экономист. – 2005. – №7. – С. 69-73.*
16. Егузов Ю.А. *Об одном из подходов к решению «вечной» проблемы распределения косвенных затрат / Ю.А.Егузов, И.Н.Егузова // Экономист. – 2012. – №1. – С. 28-33.*
17. Друри К. *Управленческий и производственный учет / К.Друри; пер. с англ.: учебник. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2002. – 1071 с.*