КРИТИЧЕСКАЯ ОЦЕНКА МОДЕЛИ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

А.Ф. Черненко

Современный анализ безубыточности очень широко представлен в литературе. При этом среди научной общественности фактически не существует разногласий по поводу методологии данного анализа. Вместе с тем, она базируется на линейной графоаналитической модели взаимосвязанного поведения затрат и объема реализации, которая, равно как и любая другая, построена на ряде определенных допущений. Очевидно, что достоверность результатов использования модели будет определяться тем, в какой мере принятые допущения не искажают реальность. Поскольку анализ безубыточности в его современном виде давно и весьма прочно вошел в учебную литературу (то есть, будущим экономистам данный метод представлен как инструмент для обоснования их профессиональных решений) и, кроме того, существует немалое количество научных публикаций, базирующихся на методологии данного анализа, правомерно иметь ясный ответ на вопрос о степени корректности модели, на основе которой распространяются и развиваются данные знания.

Нельзя сказать, что на серьезные недостатки названной модели ранее никто не обращал внимания. Ряд авторов [1, 2, 3, 4, 5 и др.] прямо указывают на серьезность допущений, принятых при формировании так называемой «бухгалтерской» модели безубыточности. Однако, как ни странно, это нисколько не мешает тем же авторам пропагандировать анализ безубыточности в его совершенно некорректном виде. Чтобы прийти к выводу о «некорректности» методического аппарата современного анализа безубыточности со всем спектром его аналитических задач, достаточно было бы малой части тех допущений, на которых базируется названная «модель».

Автор данных материалов постарался собрать воедино допущения, выявленные как различными экономистами, так и им лично, бесспорно присущие современному «анализу безубыточности» и представляет их на суд ученых, особенно – являющихся «проводниками знаний» по «бухгалтерской» модели безубыточности в надежде, что они в своих научных работах помогут научному сообществу устранить хотя бы некоторые допущения, а в случае распространения данных знаний в связи со служебными обязанностями или научной инициативой – сопроводят их соответствующими оговорками. Автор умышленно не приводит описания линейной модели безубыточности и элементарных математических зависимостей, следующих из нее, поскольку эти данные общеизвестны.

1. Объем продаж равен объему производства. Иногда можно встретить аналог данного допущения – постоянство готовой продукции на складе. Но данная формулировка несколько неточна, потому что на складе продавца,

по условиям договора, может находиться продукция, уже принадлежащая покупателю, но числящаяся на забалансовом учете продавца. Равенство объемов продаж и производства всегда желаемо, но, к сожалению, в действительности может быть только случайным, поскольку каждый из этих показателей зависит от различных, причем многочисленных, факторов. Предположение, что две случайные величины, одна зависящая от условий поставки и производства, другая – от условий сбыта, будут равны при любых условиях, ни в малейшей степени не соответствует действительности.

2. «Переменные» затраты прямо пропорциональны объему производства и не зависят ни от каких других факторов. Иными словами, «переменные» затраты в расчете на единицу продукции постоянны, вне зависимости от объема производства. То, что затраты, зависящие от количества выпущенной продукции, являются величиной непостоянной – всем известный факт. Это происходит не только в силу различных по ходу хозяйственной деятельности затрат на приобретение ресурсов, но и вследствие естественного стремления предприятия экономить ресурсы, особенно при увеличении объемов производства. Если игнорировать данные обстоятельства, то тогда, по логике, надо отказаться и от многолетних проведенных мировым сообществом достоверных научных и результативных практических изысканий в части совершенствования организации производства и снижения затрат на него.

3. «Постоянные» затраты не зависят от объема производства. Постоянство «постоянных» затрат весьма условно. Некоторые известные экономисты даже пишут, что не существует переменных затрат, а есть только «условно-переменные» не существует постоянных затрат – есть только «условно-постоянные» (в чем автор с ними абсолютно согласен), и для того, чтобы воспользоваться методами анализа безубыточности, необходимо знать, какая часть соответствующих затрат постоянна, а какая – переменна. К сожалению, как раз этого сделать практически невозможно. И наконец, никакие методологии не смогут воспрепятствовать стремлению предприятия к экономии постоянных затрат, то есть к стремлению сделать их переменными, малыми при малых объемах производства и существенными (хотя бы за счет оплаты труда руководящего состава) – при больших объемах производства.

4. Цена единицы продукции является постоянной, вне зависимости от объема производства и реализации. С одной стороны, предприятие всегда стремится получить максимально возможную, по условиям рынка, прибыль, с другой – должно в полной мере компенсировать произведенные затраты. И на рыночную конъюнктуру, и на себестоимость продукции, влияет множество разнонаправленных, стохастических факторов. Так же, как и в первом допущении, предположение, что две случайные величины будут уравновешены при любых условиях, ни в малейшей степени не соответствует действительности.

5. Структура продукции на предприятии является неизменной. Данное допущение возможно только в условиях массового производства, не предусматривающего гибкого реагирования на запросы потребителей. В настоящее время таких производств практически не существует, разве что при изготовлении марок, денежных знаков, некоторых канцелярских товаров, строительных материалов и т.п. Однако, если все-таки производство массовое – данное допущение несущественно искажает достоверность результатов анализа безубыточности.

6. Производительность труда неизменна. Поскольку изменение производительности труда обязательно скажется на величине удельных переменных затрат, которые, исходя из линейности модели, должны быть постоянны, производительность труда в целях анализа безубыточности также должна быть постоянна. То есть, если производительность труда на производстве, в силу каких-либо причин, стабильна – данное допущение несущественно искажает достоверность результатов анализа безубыточности.

7. Технология, эффективность производства и потребляемые производственные ресурсы постоянны. Подобно предыдущему допущению, изменение технологии и эффективности производства, стоимости и расхода потребляемых ресурсов (заметим, что в массовом производстве идет постоянное, плановое совершенствование технологии и борьба за повышение эффективности производства и экономию ресурсов), способно существенно исказить достоверность результатов анализа безубыточности.

8. Игнорирование всех внешних влияний, таких, например, как исполнение обязанностей поставщиками, покупателями, инфляция или обменные курсы валют и т. д. Степень влияния данных допущений частично может быть оценена по официальной информации (это не означает, что она незначима), частично – является плохо прогнозируемой. Поэтому «планировать» что-либо (прибыль, например) на сколько-нибудь длительный период на основе упрощенных моделей не следует.

Таким образом, с учетом названных допущений, если представить себе предприятие с массовым характером производства, на котором реализация идет «с колес», неизменным выпуском продукции, с постоянной оплатой труда всем категориям работников, постоянной стоимостью приобретаемых ресурсов и их бесперебойной поставкой, отсутствием мероприятий по повышению производительности труда, экономии ресурсов, отсутствием каких-либо внешних воздействий, могущих повлиять на результаты его деятельности, и т. д. и т. п., то в отношении его можно применить бухгалтерскую модель для анализа безубыточности с оговоркой, что удастся достоверно разделить все постоянные и переменные затраты. Во всех остальных случаях этого делать нельзя, поскольку методологическая ее основа противоречит другим условиям, и результат исследования будет заведомо далек от действительности.

Нельзя не заметить также, что сама постановка вопроса по поиску ус-

ловий безубыточности едва ли жизненна. Предприятие (если оно не в стадии банкротства) интересует в исключительном большинстве случаев плановая прибыль, и она не является нулевой. Ситуация, в которой руководство предприятия интересуют условия получения нулевой прибыли, представляются весьма экзотичными.

Выводы, к которым пришел автор, изучая современную постановку «анализа безубыточности»:

1) линейная, бухгалтерская модель безубыточности создана на основе допущений, которые исключают ее теоретическое и практическое использование;

2) развитие модели безубыточности в направлении ее приближения к реальности должно идти в направлении поиска таких методических решений, которые позволили бы отказаться от допущений, явно не соответствующих хозяйственной практике. В том числе, возможно привлечение статистического аппарата (такие единичные работы уже известны).

Библиографический список

1. Овчинникова, Л.А. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / Л.А. Овчинникова, П.П., А.Е. Викуленко, П.П. Табурчак. – СПб., 2001. – 288 с.

2. Овчинникова, Л.А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / А. Апчёрч; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

3. Завьялова, З.М. Теория экономического анализа: курс лекций / З.М. Завьялова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 192 с.

4. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

5.Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: уч. пособие / К. Друри. – М.: Аудит, Юнити, 2001. – 784 с.