

АНАЛИЗ ПОВЕДЕНИЯ ПЕРЕМЕННЫХ И ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ

Ж.А. Иванова

*Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
ГОУ ВПО «Восточно-Сибирский государственный
технологический университет», г. Улан-Удэ;
Ivanova_gab8@mail.ru*

Представлена членом редколлегии профессором В.И. Коноваловым

Ключевые слова и фразы: затраты; методы деления затрат; поведение затрат; полезные и бесполезные затраты.

Аннотация: Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат на постоянные и переменные, поскольку наличие таких групп расходов обеспечивает объективную оценку эффективности деятельности предприятий. Это вызывает необходимость раскрытия сущности переменных и постоянных затрат и изучения их поведения.

В практической деятельности хозяйствующих субъектов особое внимание заслуживает деление затрат на постоянные и переменные. Ценность такого разделения заключается в упрощении учета и повышении оперативности получения данных о прибыли. На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты – объем – прибыль», решается задача максимизации массы и ее прироста за счет относительного сокращения тех или иных расходов, обеспечивается выбор системы учета и калькулирования себестоимости продукции. Также это деление позволяет проводить анализ маржинальной прибыли в целом по предприятию и по отдельным видам производимой продукции.

Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, они являются относительно постоянными, но, рассчитанные на единицу, изменяются при изменении уровня производства. Понятие постоянных затрат означает, что они автоматически не изменяются при изменении объемов производства или, что в данном случае означает одно и то же, с изменением уровня загрузки производственных мощностей. В этой связи, понятие постоянных затрат в большей степени применимо для периодов внутри года, когда состав и уровень использования производственных возможностей предприятия и его структурных подразделений существенно не изменяются. Вместе с тем решение об увеличении этих мощностей всегда связано с необходимостью дополнительных капитальных вложений, а следовательно, постоянных затрат. Бухгалтер-аналитик должен знать, какой должна быть предельная величина их роста для того, чтобы инвестиции были эффективны. Наряду с этим, решения о капитальных вложениях имеют долгосрочные последствия, выходящие за пределы года и влияющие на расходы и результаты деятельности будущих периодов.

Постоянные затраты для целей аналитического исследования делят на следующие группы:

– полностью постоянные затраты – они имеют место даже тогда, когда предприятие не функционирует, например, расходы на охрану, арендная плата, выплата процентов по ранее полученным кредитам;

– постоянные затраты на обеспечение жизнедеятельности – имеют место только при осуществлении деятельности, например, затраты на освещение, заработная плата управленческого персонала;

– условно-постоянные затраты – это затраты, которые остаются неизменными до достижения определенного объема производства. При изменении уровня деловой активности эти затраты меняются скачкообразно. Это имеет место в том случае, если загрузка мощностей составляет 100 %, а емкость рынка требует роста объема производства. На практике совокупные постоянные затраты меняются под воздействием инфляции, переоценки основных фондов. Эти затраты постоянны для определенного объема производства, затем резко повышаются и снова остаются неизменными для определенного интервала.

Постоянные затраты, приходящиеся на единицу продукции, определяются путем деления общей суммы постоянных расходов данного периода на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Важно отметить, что характер поведения удельных постоянных расходов несколько другой, чем их абсолютной суммы. Введем условные обозначения: $Z_{\text{пост}}$ – постоянные затраты; X – объем производства или продаж в натуральном выражении. Функцию постоянных затрат можно представить как $Y = Z_{\text{пост}}$, а относительная удельная величина будет $Y' = Z_{\text{пост}}/X$.

Постоянные затраты, приходящиеся на единицу продукции, – это переменная величина, оказывающая существенное влияние на себестоимость единицы продукции. Если постоянные расходы отчетного периода составляют 5000 руб., а переменные затраты на единицу 500 руб., то себестоимость одного выпущенного изделия будет составлять 5500 руб. Если будет произведено 50 изделий, себестоимость составит 600 руб. $[(5000 + (500 \times 50))/50]$, а при изготовлении 500 единиц – уже 510 руб.

В системе декартовых координат график абсолютной суммы постоянных расходов проходит параллельно оси абсцисс, а величина постоянных затрат на единицу продукции – гиперболу (рис. 1).

При сравнительной оценке постоянных расходов за ряд отчетных периодов необходимо их продолжительность установить в пределах одного месяца, поскольку постоянные затраты за более длительные промежутки времени становятся переменными. Западные авторы справедливо замечают, что «для длительного периода все постоянные затраты становятся релевантными» [1].

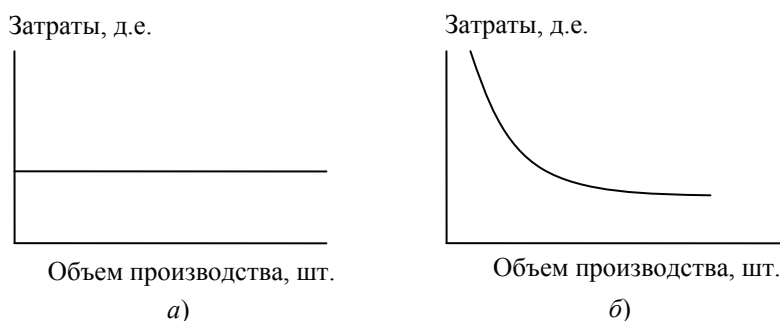


Рис. 1. Поведение постоянных затрат:
а – совокупных; б – на единицу

Удельный вес постоянных расходов выше в фондоемких отраслях, например на предприятиях добывающей и тяжелой промышленности, в силу особенностей их деятельности. Номенклатура постоянных затрат не может быть единой для всех отраслей экономики и должна уточняться с учетом специфики деятельности, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции. Увеличение постоянных затрат связано с ростом производственных мощностей и происходит за счет капитальных вложений и дополнительного привлечения оборотных средств. Уменьшение абсолютной величины постоянных затрат достигается на основе рационализации производства, сокращения расходов на управление, реализации излишних основных средств.

Постоянные затраты, как правило, являются иррелевантными (несущественными). Однако возможны ситуации, когда постоянные затраты могут иметь характер релевантных, то есть зависящих от принимаемых решений. Например, если фирма арендует помещение для реализации произведенной продукции, то в течение срока арендного договора она должна осуществлять определенные арендные платежи, независимо от того, какие решения по ценам, объемам и другим аспектам деятельности будут приниматься. В данном случае арендная плата выступает в качестве нерелевантных затрат. Однако по истечении срока аренды, ее условия будут пересмотрены в части величины арендной платы, площади аренды, если руководство придет к выводу о слишком высокой цене аренды для объема продаж продукции, производимой на арендуемых площадях. Даже может быть принято решение о нецелесообразности производства данной продукции и соответственно отказ от аренды. Таким образом, постоянные затраты в виде арендной платы будут изменяться в зависимости от выбранного варианта управленческого решения.

Важным аспектом анализа постоянных расходов является их деление на полезные и бесполезные (холостые). Понятие бесполезных затрат введено О. Бредтом. Это деление связано со скачкообразным изменением большинства производственных ресурсов. Например, если станок не работает, то бесполезные затраты равны 100 %, а величина полезных затрат равна 0. По мере возрастания степени загрузки станка бесполезные затраты будут снижаться, а полезные расти. При полной загрузке станка полезные затраты будут составлять 100 %, а холостые будут равны 0.

Постоянные затраты, возникающие из-за неделимости производственных факторов, можно представить как сумму полезных затрат и бесполезных, не используемых в производственном процессе,

$$Z_{\text{пост}} = Z_{\text{п}} + Z_{\text{бесп}}$$

Величину полезных и бесполезных затрат можно исчислить, располагая данными о максимально возможном N_{max} и фактическом объеме производимой продукции $N_{\text{эфф}}$,

$$Z_{\text{п}} = N_{\text{эфф}} (Z_{\text{пост}} / N_{\text{max}}).$$

$$Z_{\text{бесп}} = (N_{\text{max}} - N_{\text{эфф}}) (Z_{\text{пост}} / N_{\text{max}}).$$

Вышеприведенное свидетельствует о том, что постоянные затраты обусловлены технико-экономическими возможностями, иначе говоря производственно-экономическим потенциалом предприятия. Чем полнее используется этот потенциал, тем больше отдача от израсходованных средств, тем быстрее окупаются постоянные затраты. Неиспользованный потенциал увеличивает неэффективность постоянных затрат, не дает отдачи, средства расходуются без пользы, значит за-

траты можно классифицировать как бесполезные. В практической деятельности предприятия должны стремиться к снижению бесполезных затрат. Это может быть обеспечено детальным изучением всех непроизводительных расходов предприятия, а также при условии оптимального использования всех технических возможностей производственных мощностей. Тогда постоянные затраты полностью переносятся на себестоимость продукции, в результате чего все постоянные затраты могут быть признаны полезными.

В условиях возрастания научно-технического уровня производства, частой смены продукции, повышения ее качественных параметров под влиянием конкуренции и других рыночных факторов доля постоянной части в совокупных издержках производства растет за счет применения нового оборудования, ускоренной амортизации и т.п. Высокий удельный вес постоянных расходов в общей их сумме также может свидетельствовать об ослаблении гибкости предприятия. При снижении доходов предприятия постоянные затраты поддаются уменьшению с трудом. И если предприятие решит диверсифицировать производство, перейти в другую сферу деятельности, ему будет достаточно сложно как в организационном, так и в финансовом плане.

Переменные затраты в сумме изменяются прямо пропорционально изменению уровня деловой активности, но рассчитанные на единицу продукции остаются неизменными (рис. 2).

С точки зрения оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия переменные расходы следует рассматривать как расходы, которые характеризуют его деловую активность. Чем выше деловая активность предприятия, тем выше и величина переменных расходов. Достаточно высока доля переменных расходов на предприятиях обрабатывающей промышленности в силу особенностей их деятельности. Переменные затраты возникают с началом производственного процесса и при его прекращении сводятся к нулю, в отличие от постоянных затрат, существующих с момента создания предприятия, независимо от ведения производства и реализации продукции.

Таким образом, переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, а постоянные характеризуют стоимость самого предприятия.

Принятие во внимание фактора «зависимость от объема производства» обеспечивает возможность выделения следующих расходов:

– пропорциональные расходы – они изменяются прямо пропорционально увеличению или уменьшению количества изготовленной продукции (затраты на сырье, основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих при сдельной оплате труда и т.д.). Абсолютной сумме пропорциональных расходов соответствует выражение вида $Y = bX$, а при расчете на единицу про-

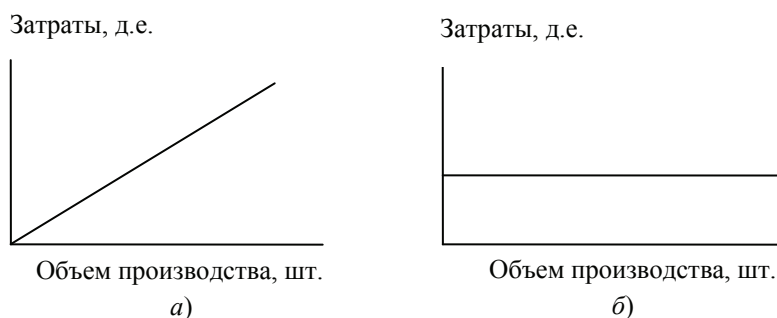


Рис. 2. Поведение переменных затрат:

a – совокупных; *б* – на единицу

дукции $Y' = bX/X = b$. На графике (рис. 3, а) прямая общей суммы пропорциональных расходов проходит через начало декартовых координат. Тангенс угла ее наклона к оси абсцисс равен величине пропорциональных расходов на единицу объема производства. В связи с тем, что относительная величина пропорциональных расходов постоянна, на графике она представляет собой прямую, параллельную оси абсцисс. Для заданной величины затрат по видам она изменяется при пересмотре нормы расхода;

– непропорциональные затраты – возникают в том случае, если темпы роста объема выпуска и темпы роста затрат растут не в одинаковой пропорции. Они делятся на прогрессивные (затраты растут быстрее деловой активности) и депрессивные (относительный рост затрат меньше относительного роста объема продукции).

К прогрессивным затратам можно отнести, например доплаты по прогрессивным сделанным расценкам, за сверхурочную работу, работу в ночные часы, оплату за время вынужденных простоев. Наличие таких статей свидетельствует о нарушении плановости и ритмичности производства, они нетипичны для нормально функционирующего предприятия (рис. 3, б).

Депрессивные затраты увеличиваются в абсолютной величине медленнее, чем объем производства. К ним, например, относятся расходы на текущий ремонт производственного оборудования, ценных инструментов и транспортных средств; стоимость смазочных, обтирочных материалов, эмульсии для охлаждения и прочих вспомогательных материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержанием его в рабочем состоянии; затраты топлива, электроэнергии, воды, пара, сжатого воздуха и других видов энергии на приведение в движение производственных механизмов; расходы на внутризаводское перемещение грузов; премиальные выплаты за выполнение плана по выпуску продукции. Эти расходы увеличиваются с ростом объема производства, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением, отставанием в темпах, а следовательно, и в абсолютной сумме прироста издержек. Объясняется это тем, что депрессивные затраты связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства и по степени зависимости от объема производства занимают промежуточное положение между постоянными и пропорциональными расходами (рис. 3, в).

Для обеспечения снижения себестоимости и повышения прибыльности функционирования предприятия необходимо стремиться к тому, чтобы темпы снижения депрессивных расходов были выше темпов роста прогрессивных и пропорциональных расходов.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные.

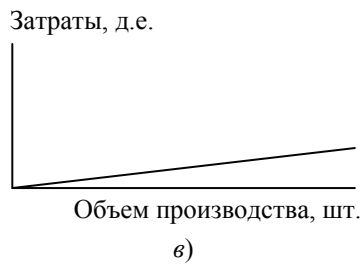
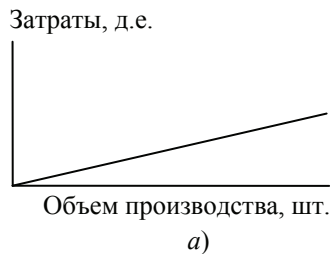


Рис. 3. Динамика переменных пропорциональных (а) и непропорциональных (прогрессивных (б) и депрессивных (в)) затрат

Полупеременные затраты, как правило, имеют в своем составе и постоянные и переменные компоненты затрат. Это означает, что часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а другая часть остается неизменной. Примером могут служить расходы на оплату телефонных услуг, где одна часть включает в себя абонентскую плату (постоянные затраты), а другая – количество и длительность междугородних и международных разговоров (переменные затраты). Для целей управленческого учета полупеременные расходы анализируют по их компонентам в составе переменных и постоянных затрат. На практике желательно проводить более глубокую детализацию переменных расходов предприятия. Следует выделять следующие переменные расходы: производственные; общепроизводственные; общехозяйственные; коммерческие и пр.

Переменные затраты, как правило, являются релевантными (существенными). В то же время возможны ситуации, когда переменные затраты выступают в качестве иррелевантных. Например, предприятие имеет ранее приобретенные запасы материалов, которые нельзя продать и которые не используются в производстве. Это означает, что независимо от того, будет ли производиться продукция, величина уже произведенных затрат на материалы не изменится.

Многие виды расходов для одних предприятий могут рассматриваться как переменные, а для других – как постоянные, например заработная плата производственных рабочих в одной организации может начисляться за отработанное время (постоянные затраты), а в другой – за объем выполненных работ (переменные затраты). То же самое можно наблюдать и в отношении расходов на рекламу. Эти расходы для конкретного продукта будут прямыми затратами для данного продукта, в то время как расходы на рекламу предприятия – это косвенные затраты для различных продуктов этого предприятия. Список переменных и постоянных затрат для каждого предприятия свой, но критерий классификации один – зависимость, либо независимость от величины объема производства. Более того, исходя из меняющихся условий деятельности, необходимо каждый раз пересматривать затраты, поскольку даже по отдельно взятому предприятию невозможно раз и навсегда составить список переменных и постоянных затрат. Например, если даже предприятие не работает, оно все равно должно выплачивать процент на заемный капитал (это постоянные затраты). Эти же затраты будут уже переменными, если изменится ситуация для принятия решений, допустим предполагается продажа предприятия.

Обобщенная информация по поведению затрат представлена в табл. 1.

По мнению многих экономистов детализация поведения переменных и постоянных расходов релевантна только в том случае, когда анализ поведения затрат осуществляется на основе интуиции и опыта (анализ счетов). При использовании других методов (например регрессионного анализа) она практического

Таблица 1

Общие правила поведения совокупных и удельных расходов

Классификационные группы расходов	Увеличение объема		Снижение объема	
	Совокупные	Удельные	Совокупные	Удельные
Постоянные	–	↓	–	↑
Пропорциональные	↑	–	↓	–
Дегрессивные	↑	↓	↓	↑
Прогрессивные	↑	↑	↓	↓

значения не имеет. Необъективность деления расходов на основе интуиции и опыта подтверждается статистикой разного поведения однотипных затрат в разных компаниях мира (табл. 2).

В основу оценки поведения затрат положены допущения. В частности:

- 1) анализ поведения затрат производится в области релевантности;
- 2) линейная функция адекватно отражает динамику затрат в области релевантности;
- 3) колебания в общем уровне затрат вызваны изменением единственной переменной величины.

В теории классификации затрат на постоянные и переменные существует два подхода к изучению их поведения: микроэкономический и бухгалтерский [3]. Большинство российских и зарубежных авторов, разрабатывающих тему поведения затрат, выделяют именно эти методы.

Следует отметить, что самым практичным и востребованным в деятельности предприятий является бухгалтерский подход. Микроэкономический же подход предполагает учет множества факторов. Упрощенное разграничение затрат на указанные выше группы и графическое представление в виде прямой линии неприемлемо. Линия затрат в соответствии с этим подходом – это кривая. Как отмечает С.А. Николаева, исследования поведения затрат с позиций микроэкономического анализа носят в основном теоретический характер, и в силу сложности и малой практической применимости они не получили широкого распространения [3].

Расхождения между бухгалтерским и микроэкономическим подходами к поведению себестоимости существенны, когда речь идет о линии себестоимости от нулевого до максимального объемов производства. Если касаться изменения себестоимости в практических пределах изменения объема производства, то в данном случае различия сводятся к минимуму, поскольку в практических целях кривую себестоимости на каждом участке можно рассматривать приближенно как прямую. При таком подходе график и линия себестоимости приводят к подразделению всех затрат на постоянную и переменную части.

Изучение работ российских и зарубежных авторов показало, что для изучения поведения затрат выделяют ряд методов анализа. Так, Н.Г. Чумаченко разработал упрощенный статистический метод деления расходов на постоянные и переменные, идея которого заключается в исчислении средних величин объема про-

Таблица 2

Поведение затрат в разных странах (разделение на основе опыта), % [2]

Категории затрат	США			Япония			Австралия		
	V	M	F	V	M	F	V	M	F
Основная заработная плата	86	6	8	52	5	43	70	20	10
Зарплата работников по подготовке материалов	48	34	18	23	16	61	40	30	30
Заработная плата контролеров	34	36	30	13	12	75	21	27	52
Расходы на энергию	26	45	29	42	31	27	–	–	–
Расходы на содержание зданий	1	6	93	0	0	100	–	–	–
Амортизация	1	7	92	0	0	100	–	–	–

Примечание. V – переменные расходы; M – смешанные расходы; F – постоянные расходы.

изводства и затрат по двум группам показателей (вся совокупность данных группируется по мере возрастания объема производства, и определяется среднее значение по каждой половине данных) [4]. Наряду с этим, имеет место вариант расчета, при котором не выявляются отклонения от средних величин, а используются абсолютные значения исследуемых показателей.

В работе [5] авторы рассматривают метод «высокий-низкий» (высшей и низшей точек), который позволяет идентифицировать линейную зависимость между уровнем деятельности и затратами, анализируя наибольший и наименьший объемы за период и связанные с ними затраты. Изменения в затратах между этими двумя уровнями делят на изменения в объеме и таким образом определяют переменную компоненту полупеременных затрат. Данный статистический метод является самым распространенным, доступным и упрощенным. Вместе с тем, надо помнить о том, что формула определения затрат по этому методу справедлива только в области релевантности и может не давать нужных результатов вне этой области. Хотя он прост в применении, его основной недостаток заключается в том, что для определения затрат используются только две точки. Надо полагать, что этих точек недостаточно для определения зависимости и расчета суммарных затрат. В частности, в периоды, в которых объем производства был необычайно высоким или низким вследствие различных причин (отсутствие сырья, простои и поломки оборудования), случайные точки могут исказить общую картину. Для более точного расчета величины затрат необходимо использовать методы, основанные на большем количестве наблюдений за поведением затрат.

Вахрушиной М.А. [6] подробно раскрыто содержание следующих методов: высшей и низшей точек; корреляции и наименьших квадратов. При использовании метода корреляции аналитик берет все данные за исследуемый период и все точки наносит на график, тем самым заполняет корреляционное поле. Затем через сгущенность точек проводит линию совокупных затрат, которая, пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме затрат. Это дает возможность изучать график, на котором разброс точек отражает степень корреляции между затратами и объемным показателем. В сравнении с методом абсолютного прироста, преимуществом данного метода является то, что в определении поведения затрат используются не две точки, а все. Но, несмотря на это, он менее объективен по сравнению с методом наименьших квадратов. Метод наименьших квадратов (МНК) основывается на всех результатах наблюдений в целях определения линии наилучшего соответствия при расчете переменной и постоянной составляющих затрат. Согласно ему рассчитываются коэффициенты a (постоянные затраты) и b (ставка переменных затрат) таким образом, что квадрат расстояний от всех точек совокупности до теоретической линии регрессии был минимальным. Для расчетов возможно применение стандартных программ регрессионного анализа в системе электронных таблиц. Применение МНК позволяет наиболее точно определить состав общих затрат и содержание в них постоянной и переменной составляющих по сравнению с другими методами. В работе [7] рассмотрены эти же методы, но звучат несколько по-иному: метод максимума-минимума; метод визуального контроля и линейный регрессионный анализ.

Ивашкевич В.Б. [8] рекомендует использовать аналитический метод, основанный на разграничении затрат предприятия, исходя из опыта прошлых лет вначале на постоянные, переменные и частично переменные (полупеременные). Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных расходов исчисляется удельный вес переменной части (вариатор затрат). Вариатор затрат рассматривается как относительный показатель, характеризующий степень зависимости издержек от объема производства или использования производственных мощностей. Его сле-

дует устанавливать для каждой статьи затрат, не находящейся в пропорциональной зависимости от количества продукции. Таким образом, постоянные расходы имеют вариатор – 0, пропорциональные – 1, а полупеременные в интервале от 0 до 1. Постоянная и переменная части полупеременных расходов прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и переменных затрат. В итоге общая сумма затрат предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты в зависимости от их поведения по отношению к объему производства. По нашему мнению, данный метод позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешностей за счет условности расчета вариаторов. Для получения более точных результатов целесообразно применение методов математической статистики (крайних точек, графика рассеивания, корреляционного и регрессионного анализа и др.). Хотя эти методы широко представлены в специальной литературе, в силу их повышенной трудоемкости в практической деятельности предприятий используются крайне редко.

Обзор зарубежных работ в этой области показал, что оценке поведения затрат уделяется значительное внимание. Так, в работе [9] дается широкий обзор методов анализа поведения затрат и их классификация на математические и нематематические. К первой группе отнесены методы регрессионного анализа, ко второй – инженерный метод, который основан на проведении инженерного анализа технологий на входе и выходе процесса, анализ счетов, метод высшей и низшей точек. В переводе учебника Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера [10] в качестве специальных методов исследования поведения затрат рассмотрены следующие методы: технологического нормирования, анализа счетов, визуальный, регрессионного анализа, абсолютного прироста, причем предполагается взаимосвязанное использование этих подходов.

Анализ поведения затрат представляет собой процесс, включающий в себя следующие этапы:

1) выбор зависимой переменной y ориентируется на ее дальнейшее использование при принятии решения. Допустим, целью является прогнозирование косвенных затрат производственного подразделения. В этом случае все расходы, собранные на счет 25 «Общепроизводственные расходы», объединяются в y , если все составляющие зависимой переменной имеют похожие взаимосвязи с независимыми переменными;

2) выбор независимой переменной x (объема производства);

3) формирование базы данных. Данный этап представляется достаточно сложным, поскольку создание такой базы должно базироваться на результатах большого числа наблюдений при неизменности технологии и экономических условий, нивелировании влияния инфляции;

4) отбор метода дифференциации затрат на постоянную и переменную части;

5) общая сумма затрат на производство подразделяется на переменные и постоянные затраты. При этом необходимо определить переменные (в зависимости от потребностей организации и ассортимента продукции) и постоянные (исходя из их удельного веса в целом) затраты по группам изделий, по изделиям, на 1 рубль рыночных цен и т.д.;

6) графическое представление данных. Оно выявляет взаимосвязь между зависимой и независимой переменными, отсеивает нехарактерные данные, четко определяет границы релевантной области функции затрат. Наряду с этим, графический метод поведения затрат обеспечивает доступность восприятия; интерпретацию прогнозных и иных данных, необходимых при планировании;

7) составление уравнения затрат, определяющего зависимость изменений общих затрат от изменения объема производства.

Как видно, арсенал методов дифференциации затрат на постоянные и переменные весьма разнообразен, и однозначно отдать предпочтение какому-либо одному методу достаточно сложно. В данном случае следует исходить из конкретных обстоятельств и возможностей, а также недостатков и достоинств каждого из вышерассмотренных методов.

Сторонники развития классификации затрат на постоянные и переменные исходят из того положения, что ошибки, возникающие из-за условности и относительности такого деления значительно меньше, чем информационные потери, которые можно понести, игнорируя его.

Практическая польза от деления затрат на постоянные и переменные заключается в их применении для целей управления, и, прежде всего, для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования и принятия краткосрочных управленческих решений.

Список литературы

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : Аудит, Юнити, 1998. – 783 с.
2. Horngren, Ch. Cost accounting: a managerial emphasic / Ch. Horngren, G. Foster, S. Datar. – L. : Prentice Hall International Inc., 1997. – 1012 p.
3. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг» / С.А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
4. Чумаченко, Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
5. Управленческий учет / под ред А.Д. Шеремет. – М. : ФБК-Пресс, 2000. – 512 с.
6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2002. – 528 с.
7. Ветров, А.А. Операционный аудит-анализ / А.А. Ветров. – М. : Перспектива, 1996. – 127 с.
8. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М. : Юрист, 2003.–618 с.
9. Drury, C. Management and cost accounting / C. Drury. – L. : Chapman & Hall, 1992. – 874 p.
10. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

Analysis of Variable and Fixed Costs Behavior

Zh.A. Ivanova

*Department «Accounting, Analysis and Audit»,
East Siberian State Technological University;
Ivanova_ga68@mail.ru*

Key words and phrases: costs; costs behavior; useful and useless costs; ways of costs splitting.

Abstract: The division of costs into fixed and variable is of particular importance in accounting as the availability of such groups of costs provides an objective evaluation of the company performance efficiency. It justifies the need for clarification of the essence of fixed and variable costs essence and the examination of their behavior.

Analyse des Benehmens der veränderlichen und ständigen Kosten

Zusammenfassung: Besondere Bedeutung in der Leitungsdiskontierung hat die Teilung der Kosten auf ständige und veränderliche, weil das Beisein solcher Kostengruppen die objektive Einschätzung der Effektivität der Betriebstätigkeit gewährleistet. Das ruft die Notwendigkeit der Öffnung des Wesens der veränderlichen und ständigen Kosten und die Erlernung ihres Benehmens hervor.

Analyse du comportement des dépenses fixes et changeantes

Résumé: Une particulière importance dans la comptabilité appartient à la division des dépenses sur celles fixes et celles changeantes puisque la présence de tels groupes des dépenses assure l'évaluation objective de l'efficacité de l'activité de l'entreprise. Cela provoque la nécessité de la découverte de l'essence des dépenses fixes et changeantes ainsi que de l'examen de leur comportement.

Автор: *Иванова Жанна Александровна* – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ГОУ ВПО «Восточно-Сибирский государственный технологический университет», г. Улан-Уде.

Рецензент: *Слепнева Людмила Романовна* – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение», ГОУ ВПО «Восточно-Сибирский государственный технологический университет», г. Улан-Уде.
