

Отчет о проведении экоаудита должен отражать:

- соответствие системы экологического менеджмента целям экологической политики фирмы, законодательным требованиям и требованиям заинтересованных групп;
- выполнение рекомендаций предыдущей аудиторской проверки и эффективность корректирующих действий;
- заключение и рекомендации по улучшению системы менеджмента.

Европейский союз подчеркнул в своем решении об экологическом аудите собственную ответственность промышленности за преодоление экологических последствий. Это решение создает рамочные условия для добровольного участия в системах экологического менеджмента и проверки предприятий, приспособленных к системе сертифицирования и гарантий качества.

Несмотря на то, что традиционно результаты аудиторской проверки предназначены, прежде всего, для внутреннего использования самой компанией, большинство фирм, реагируя на требования различных заинтересованных групп, в том числе и из внутренней среды фирмы, а также правительств и неправительственных организаций Европейского союза, стремятся к широкой публикации этих результатов. С введением системы экомаркировки продукции роль экоаудита становится весьма существенной.

Публикация результатов, открытость информации для общественности, комплексный подход, применение концепции жизненного цикла, обязательность процедуры экоаудита в рамках EMAS, DS 7750, ISO-14000 способствуют развитию самой системы экоаудита.

В качестве таких перспектив экологического аудита выделяются следующие:

- расширенная трактовка понятия безопасности и отсутствие угрозы как для здоровья людей, так и для всего живого;
- приоритет долгосрочных целей над краткосрочными.

В связи с этим в специальной литературе различаются понятия: «экологический аудит», «аудит природопользования».

Аудит природопользования – это средство менеджмента, представляющее систематическую, документированную, периодическую и объективную оценку эффективности систем менеджмента посредством:

- обеспечения практики экологического менеджмента и контролинга;
- достижения соответствия между политикой компании и требованиями законодательства.

Экологический аудит - это проверка и пересмотр деятельности компании с точки зрения перспектив «глубокой экологичности» или новой парадигмы. Такой сдвиг мотивируется переносом ценностей внутри корпоративной структуры от доминирования к партнерству, от идеологии экономического роста к идеологии экологической устойчивости. Это приводит к соответствующим сдвигам от механического к системному мышлению, и, соответственно, к новому стилю менеджмента, известному как системный менеджмент. Результатом экологического аудита становится план действий по минимизации экологического вреда компании и созданию условий для того, чтобы сделать все ее операции более безопасными в экологическом отношении.

Январь 2012 г.

ПРИНЯТИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ РЕШЕНИЙ НА ОСНОВЕ РЕЛЕВАНТНЫХ ЗАТРАТ

Н.С. Ерибаева, Кыргызско-Российский Славянский университет

Пользователей бухгалтерской информации, согласно общераспространенной практике, классифицируют на две основные группы: внутренние и внешние.

К числу первых относят менеджеров различных подразделений и иерархических позиций, которые используют предоставляемую информацию для текущего управления, кон-

троля и прогнозирования деятельности предприятия, а также сотрудников, в область интересов которых входят такие аспекты, как заработная плата, штатное расписание и др.

В число внешних пользователей входят инвесторы, заинтересованные в эффективности вложений, кредиторы, интересы которых заключаются в возможности предприятия выплатить основную сумму долга и процентов, а также государственные структуры, следящие за выполнением нормативов и положений, предоставлением статистической информации и обязательными выплатами в государственные фонды.

Внутренние пользователи в основном сосредоточиваются на информации, предоставляемой управленческим учетом, в то время как внешние пользователи - на информации финансового учета. Таким образом, указанная классификация определяет область деятельности и основных пользователей бухгалтерской информации. В рамках этого вопроса сосредоточим свое внимание на деятельности внутренних пользователей, а также информации, используемой ими.

Принятие управленческого решения предполагает предварительный анализ поступающей информации. Часть такой информации поддается количественной оценке и стандартизации, другая часть может иметь более абстрактный характер, например: ожидания выхода на рынок нового вида продукции или услуги, дебаты о вводе новых законодательных норм, регулирующих деятельность компании, и т.д.

В связи с потребностью управленческого персонала производить разграничение анализируемой информации на важную, способную существенно влиять на результаты деятельности, и незначительную, не имеющую значительных последствий, необходимо ввести такой новый классификационный признак, как релевантность информации.

Таким образом, с позиции управленческого учета, расходы и доходы, в дополнение к основным способам классификации, могут классифицироваться в зависимости от того, насколько они значимы для конкретного решения.

В связи с этим выделяют релевантные и нерелевантные затраты и доходы.

Релевантные затраты и поступления – это такие затраты и поступления, которые изме-

няют свою величину в том случае, если какое-либо решение будет принято. В свою очередь, поступления и затраты, которые не меняют свои значения вследствие принятия решения, называются нерелевантными, то есть не принимаемыми в расчет.

Для наглядной демонстрации разделения затрат и поступлений на релевантные и нерелевантные, рассмотрим пример.

Предположим, компания приобрела несколько лет назад материалы, которые в силу морального износа не используются в производственном процессе. Стоимость покупки оценивается в 150 000 у.е. В силу наличия на рынке более совершенных, с технологической точки зрения, материалов, реализация данных ТМЗ невозможна, за исключением изготовления продукции одному из своих постоянных заказчиков. Этот заказчик готов купить продукцию, изготовленную из данного сырья, по цене не выше 350 000 у.е. Дополнительные затраты, связанные с переработкой сырья, составляют 250 000 у.е. Следует ли предприятию принять данный заказ по цене 350 000 у.е.

С точки зрения управленческого учета, затраты на материалы для данного решения являются нерелевантными, так как они уже были понесены в прошлом и не могут быть изменены в будущем.

Компания все равно не сможет иначе использовать это сырье, кроме как для данного заказчика, в противном случае его придется просто списать на расходы. Однако, если заказ будет принят, то появятся дополнительные издержки на выполнение работ в сумме 250 000 у.е. Только эти затраты являются изменившимися в результате принятого решения, то есть релевантными. Если мы сравним поступления в 350 000 у.е. с релевантными затратами в 250 000 у.е., то становится понятно, что заказ следует принять с учетом того, что нельзя получить более выгодного предложения на имеющийся материал. Обоснованность данного решения можно подтвердить данными табл. 1.

Чистые издержки для компании составляют минус 50 000 у.е., другими словами, если компания примет данный заказ, она улучшит свое финансовое состояние на 50 000 у.е., пользуясь анализом релевантных затрат, вместо списания сырья на убытки.

Таблица 1 – Затраты на материалы

	Отказ от заказа, у.е.	Принятие заказа, у.е.
Материалы	150 000	150 000
Обработка		250 000
Цена заказа		(350 000)
Чистые издержки	150 000	50 000

Только что мы установили важный принцип, касающийся классификации затрат и поступлений с точки зрения принятия управленческих решений, а именно: далеко не все действительные затраты и доходы, которые фиксируются системой бухгалтерского учета, значимы (релевантны) для принимаемого решения.

Итак, для принятия решений необходима следующая классификация затрат.

Релевантные затраты и другие показатели изменяются (принимаются в расчет) при принятии решения, в то время как нерелевантные затраты и доходы не влияют (не принимаются в расчет) на принятие какого-либо решения.

Например, необходимо сделать выбор: путешествовать на собственном автомобиле или на общественном транспорте. Налог на владельца транспортных средств и затраты на его страховку нерелевантны, то есть не принимаются в расчет при принятии решения, поскольку эти затраты остаются без изменения независимо от того, какое решение будет принято. Однако затраты на бензин для автомобиля являются релевантными затратами, так как зависят от принимаемого решения.

Вместо терминов «релевантные» и «нерелевантные» затраты могут использоваться термины «устраняемые» и «неустраняемые» затраты.

Устраняемые затраты - это те расходы, которых можно избежать, которые могут быть сэкономлены, если не принимать какой-то альтернативный вариант, в то время как неустраняемые затраты будут понесены в любом случае.

Невозвратные, безвозвратные (прошлые, фактические, понесенные) затраты - это затраты, которые были понесены и не могут быть изменены никаким последующим решением. Данные затраты необходимо игнорировать при анализе последующих действий.

Например, компания заплатила 100 000 у.е. за оборудование специального назначения. Так как издержки были понесены, то ин-

вестиции в оборудование являются безвозвратными затратами.

Альтернативные затраты (вмененные, упущенная выгода или прибыль) – возникают только при ограниченности ресурсов и/или мощности. Определяется как потенциальная выгода, которая потеряна или которой пожертвовали в результате выбора одного из вариантов действий, при котором от остальных вариантов приходится отказываться.

Например, компания стоит перед выбором инвестировать деньги в ценные бумаги или приобрести оборудование. Если компания инвестирует в оборудование, то альтернативными затратами будут доходы от инвестиций, которые могли бы быть получены в случае приобретения ценных бумаг. Если нет ограничений в ресурсах и мощностях, то альтернативные затраты равны 0.

Приростные (инкрементные, дифференцированные) затраты - это любые затраты, имеющие место при одном варианте действий, но отсутствующие в целом или частично при другом варианте действий. Приростные затраты могут быть как постоянными, так и переменными, возникают при дополнительном объеме производства.

Например, компания рассматривает возможность перехода от продаж через розничную торговлю к прямым продажам (табл. 2).

В нашем случае приростные доходы в сумме 100 000 у.е. и приростные затраты в сумме 60 000 у.е. позволят получить дополнительную прибыль в размере 40 000 у.е. Рассмотрим анализ зависимости прибыли от изменения объема реализации и расходов предприятия на следующем примере (табл. 3).

Рассмотрим влияние различных принимаемых управленческих решений на прибыль компании.

1. Найдем точку безубыточности в единицах и у.е.

Для определения точки безубыточности в единицах (т.б. в ед.) и в денежном выражении (т.б. в у.е.) представим объем производства, при котором прибыль равна нулю, за V ,

тогда безубыточный объем производства в у.е. принимает следующий вид:

$$V * (\text{Цена} - \text{Пер}/\text{ед}) - \text{Постоянные расходы} = \text{Прибыль} = 0.$$

Выражение (Цена - Пер/ед) является формулой для вычисления маржинального дохода на единицу продукции, таким образом, мы можем заменить его на М.д./ед.:

$$V * \text{М.д.}/\text{ед.} - \text{Постоянные расходы} = 0.$$

Тогда безубыточный объем производства в ед. V будет равняться:

$$V = \text{Постоянные расходы} / \text{М.д.}/\text{ед.}$$

Последовательно вставим данные в представленные выше выражения:

$$250 * V - 150 * V - 35\,000 = 0$$

$$V * (250 - 150) - 35\,000 = 0$$

$$V * 100 - 35\,000 = 0$$

$$V = 35\,000 / 100$$

$$V = 350 \text{ ед.}$$

Теперь, умножив безубыточный объем производства в ед. (т.б. в у.е. = 350 ед.) на цену продукции, получим безубыточный объем производства в у.е.:

$$\text{Т.б. в у.е.} = 350 * 250 = 87\,500 \text{ у.е.}$$

Таблица 2 - Текущие доходы и расходы в сравнении с прогнозной информацией

Основные показатели	Розничные продажи	Прямые продажи	Приростные показатели
Продажи	700 000	800 000	100 000
Себестоимость реализации	350 000	400 000	50 000
Административные расходы	100 000	100 000	0
Комиссионные	0	40 000	40 000
Реклама	80 000	50 000	(30 000)
Итого расходы	530 000	590 000	60 000
Прибыль	170 000	210 000	40 000

Таблица 3 - Анализ зависимости прибыли от изменения объема реализации и расходов предприятия

Показатель	За месяц	На единицу
Доход от реализации (400 ед.)	100 000	Цена 250
Переменные расходы	60 000	пер/ед. 150
Маржинальный доход	40 000	м.д./ед. 100
Постоянные расходы	35 000	
Прибыль	5 000	

2. Компания изыскала более дешевое сырье, стоимость которого ниже исходного на 25 у.е./ед. Но по причине понижения качества продукции уровень продаж опустится до 350 единиц в месяц. Нужно ли принимать данное управленческое решение?

Как видно из представленного условия, компания сумела понизить свои переменные расходы, что является положительным изменением. Такое изменение влияет на величину прибыли в сторону увеличения. Однако понижение объемов продаж уменьшает выручку, следовательно, отрицательно влияет на прибыль. Нам необходимо определить влияние двух факторов в совокупности на величину прибыли.

За счет изыскания более дешевого сырья переменные расходы на единицу составили 125 у.е. Определим новую величину маржи-

нального дохода на единицу и умножим на новый объем продаж:

$$(\text{Цена} - \text{Пер}/\text{ед}) * V - \text{Постоянные расходы} = \text{Прибыль (Убыток)}$$

$$\text{М.д.}/\text{ед.} * V - \text{Постоянные расходы} = \text{Прибыль (Убыток)}$$

$$\text{Прибыль} = (250 - 125) * 350 - 35\,000 = 8\,750 \text{ у.е.}$$

$$\text{Прибыль} = 125 * 350 - 35\,000 = 8\,750 \text{ у.е.}$$

Сравнивая конечный результат при принятии управленческого решения в 8 750 у.е. с первоначальными 5 000 у.е., можно сказать, что данное решение обоснованно и должно быть принято.

3. Вследствие увеличения постоянных расходов на рекламу в общей сумме 15 000 у.е. и понижения цены на 20 у.е. за ед. компа-

ния планирует увеличить объем реализуемой продукции на 50% от первоначального.

Как видно из условия, постоянные расходы по рекламе повысятся на сумму в 15 000 и составят 50 000 у.е. Цена понизится на 20 у.е. и составит 230 у.е. Понижение цены позволит увеличить объем реализации на 50% и достичь 600 ед. Рассмотрим совокупное влияние трех факторов:

(Цена - Пер/ед) * V - Постоянные расходы = Прибыль (Убыток)

Прибыль = (230 - 150) * 600 - 50 000 = (2 000).

Как видно, понижение цены с целью увеличения объема реализации и повышение постоянных расходов на рекламу нецелесообразны, так как приведут к убытку в 2 000 у.е.

4. Компания решила заменить оклады продавцов в сумме 6 000 у.е. комиссионными вознаграждениями в размере 15 у.е. за единицу, за счет этого объем реализации увеличивается на 15%.

Отказ от окладов понизит общую сумму постоянных расходов на 6 000 у.е., доведя их до 29 000 у.е. (35 000 - 6 000). К тому же, мы наблюдаем повышение удельных переменных расходов на 15 у.е., что составит 165 у.е. (150 + 15), связанных с переходом продавцов на систему комиссионных вознаграждений, зависящих от реализации, что увеличивает объем продаж до 460 ед. (400 * 115%). Рассчитаем прибыль при данных изменениях:

Прибыль = (250 - 165) * 460 - 29 000 = 10 100.

Исходя из полученной прибыли, которая оказалась выше первоначальной, данное решение стоит принять.

5. Отдел сбыта считает, что увеличение месячного бюджета по рекламе на 10 000 у.е. позволит увеличить доход от реализации на 30 000 у.е. в месяц. Следует ли увеличить бюджет на рекламу?

Вследствие увеличения постоянных расходов на рекламу в размере 10 000 у.е., новая величина постоянных расходов составит 45 000 у.е. (35 000 + 10 000), компания достигнет новой выручки в 130 000 у.е. (100 000 + 30 000). Рассчитаем новую прибыль:

Прибыль = 130 000 - 150 * 400 - 45 000 = 25 000.

Как видно, увеличение расходов на рекламу положительно влияет на величину ко-

нечной прибыли, следовательно, данное решение стоит одобрить.

6. Пришел оптовый покупатель и хочет приобрести 200 ед. продукции по приемлемой цене. Компания желает получить от этой сделки прибыль в сумме 4 000 у.е. По какой цене будет отпущена продукция оптовому покупателю?

В данном случае мы имеем объем оптовой закупки в 200 ед. и целевую прибыль в 4 000 у.е. от дополнительной сделки. При специальном заказе постоянные расходы не принимаются в расчет, так как они покрываются текущим объемом продаж. Обозначим цену реализации как X, а за знак равно вынесем желаемый уровень прибыли.

Желаемая прибыль = (Цена - Пер/ед.) * V

$$4\,000 = (X - 150) * 200$$

$$X - 150 = 4\,000 / 200$$

$$X - 150 = 20$$

$$X = 170$$

Как видно, для достижения желаемой прибыли в 4 000 у.е. необходимо установить цену реализации на единицу продукции в размере 170 ед.

В результате проведенного операционного анализа было выявлено, что на размер прибыли компании влияют изменения цены, объема реализации, переменных и постоянных расходов.

Использованные источники

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. - М.: Аудит. ЮНИТИ, 1997.

2. Хорнгрен, Ч.Т. и Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1999.

Февраль 2012 г.