

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ПРОДУКЦИИ В ОРГАНИЗАЦИИ

ШЕБУНЯЕВА ЕЛЕНА АЛЕКСЕЕВНА

Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ, Тамбовский филиал, г. Тамбов,
Российская Федерация, e-mail: merkatmb@mail.ru

МЕРКУЛОВА ЕЛЕНА ЮРЬЕВНА

Тамбовский государственный технический университет,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: merkatmb@mail.ru

В современных условиях предприятия функционируют в условиях неопределенности и высокой конкурентной борьбы. Поэтому эффективность их функционирования зависит от качества принимаемых управленческих решений, которые в свою очередь должны базироваться на данных бухгалтерского управленческого учета. Ведение традиционного финансового учета не позволяет обеспечить менеджеров предприятия оперативной информацией, необходимой для разработки тактических и стратегических управленческих решений. Одним из инструментов управленческого учета является маржинальный анализ, позволяющий определить критический объем производства, разработать управленческие решения по ценообразованию и оптимизации затрат предприятия. Решая задачи управления затратами в рамках управленческого учета, применяются различные способы учета и группировки затрат, позволяющие выявить избыточные расходы и оптимизировать соотношение между постоянными и переменными затратами предприятия. В представленной статье на примере конкретного предприятия показана методика принятия управленческих решений на основе соотношения «объем – затраты – прибыль». Анализ безубыточности применяется предприятиями не только на стадии планирования, но и на последующих стадиях реализации проектов, что позволяет оперативно воздействовать на получаемые результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, используя данный метод, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия. Полученные результаты исследования могут быть использованы менеджерами предприятия для обоснования и принятия управленческих решений по повышению эффективности деятельности предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, анализ безубыточности, принятие управленческих решений

Целью деятельности предприятия в современной экономике является получение прибыли. Именно при этом условии фирма может стабильно существовать и обеспечивать себе основу для роста. Стабильная прибыль фирмы проявляется в виде дивиденда на вложенный капитал, способствует привлечению новых инвесторов и, следовательно, увеличению собственного капитала фирмы. «Анализ безубыточности широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой. Он позволяет:

- более точно исчислить влияние факторов на изменение суммы прибыли и на этой основе эффективнее управлять процессом формирования и прогнозирования ее величины;
- определить критический уровень объема продаж (порога рентабельности), постоянных затрат, цены при заданной величине соответствующих факторов;

- установить зону безопасности (зону безубыточности) предприятия;
- исчислить необходимый объем продаж для получения заданной величины прибыли;
- точнее оценить эффективность производства отдельных видов продукции (услуг) и отдельных сегментов предприятия;
- обосновать наиболее оптимальный вариант управленческих решений, касающихся изменения производственной мощности, ассортимента продукции, ценовой политики, вариантов оборудования, технологии производства, приобретения комплектующих деталей и др. с целью минимизации затрат и увеличения прибыли» [1]. К эффективной работе хозяйственной деятельности предприятия относится прибыль, доход, темп роста и рентабельность. Проанализируем показатели рентабельности деятельности предприятия ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ», используя таблицу 1.

Таблица 1

**Динамика показателей рентабельности деятельности
на предприятии ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» за 2015-2016 гг. (%)**

Показатели	2015 г.	2016 г.	Изменение
Рентабельность имущества	6,73	4,77	-1,96
Рентабельность текущих активов	11,85	10,97	-0,88
Рентабельность внеоборотных активов	15,57	8,45	-7,12
Рентабельность инвестиций	21,85	13,66	-8,19
Рентабельность собственного капитала	16,91	10,47	-6,44
Рентабельность чистых активов	20,17	11,38	-8,79
Рентабельность продаж	6,69	3,00	-3,70
Рентабельность затрат	7,17	3,09	-4,09
Окупаемость собственного капитала	5,91	9,55	3,63
Рентабельность экономическая по Дюпону	8,77	6,26	-2,51
Коэффициент трансформации	1,71	1,56	-0,14
Коммерческая маржа	5,14	4,01	-1,14

Рассмотрим коэффициент рентабельности имущества, который представляет величину чистой прибыли, которая получена с каждого рубля, вложенного в активы организации. Получаем, что каждый рубль, который был вложен в активы организации, приносил в 2015 г. чистый доход в размере 6,73 коп., а в 2016 г. предприятие получило 4,77 коп. с каждого рубля, которые были потрачены на формирование активов. Как можем видеть, наблюдается уменьшение рентабельности имущества. Это связано с уменьшением чистой прибыли предприятия. Кондитерской фабрике «ТАКФ» необходимо проводить политику, направленную на эффективное использование своих активов.

Рентабельность оборотных и внеоборотных активов за анализируемый период так же уменьшилась. Рентабельность оборотных активов уменьшилась на 0,88 коп., а рентабельность внеоборотных активов на 7,12 коп. Это говорит об отрицательной динамике.

Рентабельность инвестиций является финансовым показателем, который характеризует доходность инвестиционных вложений. Под средствами, которые вложены в предприятие, понимается сумма собственного капитала и долгосрочных обязательств. В 2015 г. каждый рубль инвестиционных средств приносил прибыль предприятию в размере 21,85 коп., а в 2016 г. он уменьшился и составил 13,66 коп. Наблюдается уменьшение данного показателя на 8,19 коп., что является негативным моментом.

Следующий показатель, который характеризует рентабельность деятельности предприятия, является показатель рентабельности собственного

капитала. Который рассчитывается как чистая прибыль деленная на собственный капитал и умноженная на 100 %. В результате имеется, что в 2015 г. каждый рубль капитала предприятия приносил ему прибыль в размере 16,91 коп., а в 2016 г. данный показатель уменьшился и составил 10,47 коп. Наблюдается отрицательная динамика, поскольку произошло уменьшение показателя на 6,44 копк. Так же видим уменьшение рентабельности чистых активов на 8,79 коп.

Рассмотрим рентабельность продаж по чистой прибыли, являющуюся показателем финансовой эффективности деятельности предприятия. Данный показатель показывает, какую часть выручки предприятия составляет прибыль. Получаем, что в 2015 г. чистая прибыль от выручки предприятия составляла 6,69 копеек, а в 2016 г. она уменьшилась на 3,7 коп. и составила 3,0 коп. Уменьшение данного показателя говорит об отрицательной тенденции, которая связана с уменьшением чистой прибыли.

Теперь перейдем к рентабельности затрат. Данный показатель показывает, сколько прибыли с каждого рубля предприятия затрачено на производство и продажу продукции. Он рассчитывается как прибыль от продажи, деленная на себестоимость продаж и умноженная на 100 %. В 2015 г. рентабельность затрат составляла 7,17 коп., а в 2016 г. она уменьшилась на 4,09 коп. и составила 3,09 коп. Это говорит о том, что предприятие с одного рубля потраченных средств в 2016 г. получило меньшую сумму прибыли, чем в 2015 г.

Показатель окупаемости собственного капитала предприятия характеризует время, в течении которого должен окупиться вложенный в хозяй-

ство собственный капитал. В 2015 г. показатель составлял 5,91 лет, а в 2016 г. 9,55 лет. Наблюдается увеличение срока окупаемости собственного капитала на 3,63 года, что является отрицательным моментом.

Коэффициент трансформации представляет собой показатель оборачиваемости активов. Он отображает количество оборачиваемости всей суммы активов за определенный период времени. За анализируемый период показатель снизился в 0,14 раза и в 2016 г. составил 1,56 оборотов, уменьшение данного показателя так же является отрицательным для предприятия.

Также наблюдается уменьшение за анализируемый период по экономической рентабельности с использованием формулы Дюпона на 2,51 коп., и в 2016 г. данный показатель составил 6,26 коп. Уменьшилась и коммерческая маржа, которая в 2015 г. составляла 5,14 коп., а в 2016 г. 4,01 коп.

Теперь проведем расчет влияния факторов на изменение экономической рентабельности по мо-

дели Дюпона. Для начала исследуем коммерческую маржу. Данный показатель отображает прибыль, полученную предприятием со 100 руб. выручки. В 2015 г. со 100 руб. выручки предприятие получило 8,77 руб. прибыли, а в 2016 г. – 6,26 руб. Наблюдается уменьшение данного показателя на 2,51 руб., это говорит о негативных изменениях.

Теперь рассмотрим коэффициент трансформации, он показывает оборот активов, то есть количество оборота рубля активов за данный период. В 2015 г. 1 руб. активов предприятия совершал 1,71 оборота, а в 2016 г. – 1,56 оборота. Произошло уменьшение оборачиваемости активов, что свидетельствует об отрицательной ситуации для предприятия.

Проанализируем влияние факторов на изменение экономической рентабельности по модели Дюпона, используя интегральный метод расчета влияния факторов (табл. 2).

Таблица 2

Расчет влияния факторов на изменение рентабельности по модели Дюпона на ОАО «ТАКФ» за 2015-2016 гг. (тыс. руб.)

Показатели	2015 г.	2016 г.	отклонение
Коммерческая маржа	5,14	4,01	-1,14
Коэффициент трансформации (раз)	1,71	1,56	-0,14
Экономическая рентабельность по Дюпону	8,77	6,26	-2,51
Изменение за счет коэффициента трансформации			-0,73
Изменение за счет коммерческой маржи			-1,78

В результате снижения коэффициента трансформации (оборачиваемости капитала) с 1,71 до 1,56 раза, рентабельность капитала предприятия уменьшилась на 0,731 %. В результате уменьшения коммерческой маржи (рентабельности про-

даж) на 1,14 %, общая рентабельность капитала предприятия уменьшилась на 1,78 %. Так же необходимо рассчитать показатели доходности собственного капитала, которые представлены в таблице 3.

Таблица 3

Расчет показателей доходности собственного капитала на предприятии ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» за 2015-2016 гг. (тыс. руб.)

Показатели	2015 г.	2016 г.	отклонение
Рентабельность продаж (%)	3,94	3,05	-0,89
Коэффициент оборачиваемости (раз)	1,71	1,56	-0,14
Мультипликатор капитала (%)	2,51	2,19	-0,32
Рентабельность собственного капитала (%)	16,91	10,47	-6,44
изменение за счет рентабельности продаж			-3,44
за счет коэффициента оборачиваемости			-1,17
за счет мультипликатора капитала			-1,82

Проанализируем влияние рентабельности продаж, коэффициента оборачиваемости мультипликатора капитала на рентабельность собственного капитала, используя способ логарифмирования.

В результате уменьшения рентабельности продаж на 0,89 % рентабельность собственного капитала уменьшилась на 3,44 %. Из-за снижения коэффициента оборачиваемости в 0,14 раза рентабель-

ность собственного капитала уменьшилась на 1,17 %. Уменьшение мультипликатора капитала на 0,32 пункта привело к снижению рентабельности

собственного капитала на 1,82 %. Произведем расчет точки безубыточности для ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» (табл. 4).

Таблица 4

Данные для расчета точки безубыточности ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» (тыс. руб.)

№ п/п	Показатель	2015 г.	2016 г.
1	Постоянные затраты	437439,5	466081
2	Переменные затраты	2039946,5	1895597
3	Выручка от продаж	2661917	2438225
4	Точка безубыточности в денежном выражении	1872159	2094271
5	Запас безопасности (%)	30	14

Расчет точки безубыточности в стоимостном размере показал, что в 2015 г. она составила 1972159 тыс. руб., что относительно имеющейся выручки позволяет иметь запас финансовой безопасности в размере 30 % от объема реализуемой продукции. Однако ухудшение объема и структуры затрат в 2016 г., а также падение объемов реализации продукции привели к тому, что точка безопасности составила 2094271 тыс. руб., что привело к снижению запаса финансовой безопасности до 14 % от объема реализуемой продукции.

Формула расчета точки безубыточности в натуральном выражении:

$$K_T = Z_{п} / (Ц - Z_{уд}),$$

где $Z_{п}$ – постоянные затраты;
 $Z_{уд}$ – удельные переменные затраты;
 $Ц$ – цена ед. продукции.

Итак, из приведенных количественных данных следует, что если ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» продаст продукцию на 2094271 тыс. руб., она получит нулевую прибыль (ни прибыли, ни убытков). Этот объем продаж и носит название «точки безубыточности» (break-even point).

Точка безубыточности:

- объем продаж, при котором выручка равна суммарным издержкам;
- объем продаж, при котором вложенный доход равен постоянным издержкам.

Как только достигнута точка безубыточности, каждая дополнительно проданная единица продукции приносит дополнительную прибыль, равную вложенному доходу на единицу продукции.

Значительным фактором для оценки эффективности деятельности предприятия является структура производимых товаров (работ, услуг),

анализируя которую можно выявить неприбыльные и теряющие свою потребительскую привлекательность товары, поэтому важным моментом признается увеличение в общем объеме производства наиболее рентабельной продукции, что также положительно повлияет на размер получаемой предприятием прибыли [2]. Расчет рентабельности видов продукции ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» приведен в таблице 5, из данных которой следует, что наиболее рентабельными видами продукции ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» являются новогодние подарки и конфеты, глазированные шоколадом. При этом рентабельность новогодних подарков в отчетном периоде по сравнению с базисным уменьшилась на 7,3 %, а рентабельность конфет, глазированных шоколадом, напротив – увеличилась на 3,5 %. Однако, новогодние подарки – сезонный товар, реализация которого относится к определенному календарному периоду, поэтому наиболее прибыльным для ОАО «ТАКФ» является производство конфет, глазированных шоколадом. Остальные категории производимой продукции признаются нерентабельными, приносящими убыток.

Для повышения доходности данных групп товаров необходимо проведение мероприятий:

- направленных на снижение себестоимости производимой продукции;
- направленных на повышение цен на производимую продукцию с надлежащим улучшением ее качества.
- по поиску новых, более выгодных рынков сбыта [3].

Выявление резервов роста прибыли за счет снижения себестоимости осуществляется путем умножения предварительно определенного резерва снижения себестоимости на возможный объем ее продаж с учетом резервов его роста [4]. Снижение себестоимости производимой продукции возможно за счет:

Таблица 5

Расчет рентабельности отдельных видов продукции ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ»

Изделие	Объем продаж, т.		Удельный вес		Цена тонн, тыс. руб.		Себестоимость тонн, тыс. руб.		Сумма прибыли, тыс. руб.		Рентабельность продукции, %		Изменение рентабельности за период
	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.	
Карамель	3972	4053	20,4	19,8	45,5	46,98	48,66	47,97	-12570,0	-4011,06	-6,5	-2,1	+4,4
Конфеты, глазированные шоколадом	8432	9867	43,3	48,2	90,2	100,1	82,68	88,91	63444,4	110664,7	9,1	12,6	+3,5
Конфеты, неглазированные шоколадом	2628	2527	13,5	12,4	67,8	72,69	64,42	81,73	8883,4	-22836,3	5,2	-11,1	-16,3
Ирис	66	-	0,3	-	54,5	-	60,30	-	-383,0	-	-9,6	-	+9,6
Мармелад	7	-	0,0	-	63	-	52,00	-	77,00	-	21,2	-	-21,2
Восточные сладости и прочие сахаристые	8	-	0,0	-	58	-	65,00	-	-56,00	-	-10,8	-	+10,8
Новогодние подарки	70	66	0,4	0,3	255	281,7	181,31	211,58	5130,00	4626,88	40,4	33,1	-7,3
Пряники и коврижки	1550	1307	8,0	6,4	37,9	41,25	43,86	50,67	-9234,00	12306,25	-13,6	-18,6	-5,0
Вафли	2732	2635	14,0	12,9	57,4	62,55	59,32	64,82	-5242,20	-5970,75	-3,2	-3,5	-0,3
Итого	19 465	20 455	100,0	100,0	-	-	-	-	50049,60	70167,16	-	-	-

– увеличения выпуска продукции, исходя из более полного использования производственного потенциала;

– сокращения затрат на ее производство путем внедрения новых технологий производства, определения нормативов использования ресурсов и контроля за их использованием с учетом возможной экономии, роста производительности труда, снижения непроизводственных расходов и др.

Определение резервов за счет повышения уровня цен с соответствующим улучшением качества продукции рассчитывается посредством умножения планируемого изменения удельного веса каждого сорта на отпускную цену данного сорта, полученные результаты суммируются и умножаются на планируемый объем продаж с учетом резервов его роста [5]. Основными источниками повышения рентабельности ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» является увеличение суммы прибыли и снижения себестоимости производимой продукции.

Исходя из экспертных оценок, российский рынок кондитерских изделий близок к насыщению, потребность населения в сладких изделиях практически удовлетворена, и самым перспективным сегментом на текущий момент является производство элитного шоколада, так как потребление данного продукта растет опережающими темпами, при этом определяющим фактором в борьбе за лидерство данного производственного сегмента является не увеличение объемов производства, а создание национальной марки [6].

В связи с этим, ОАО «Кондитерская фирма «ТАКФ» необходимо пересмотреть производственную политику и наладить выпуск товаров, отвечающих потребностям населения, что, несомненно, увеличит получаемую прибыль, а также отказаться от неприносящих прибыль производимых товаров, по отношению к которым невозможно применение мер по увеличению их прибыльности.

Литература

1. Федорова А. В. Теоретические аспекты анализа затрат на производство // Символ науки. 2017. Т. 1. № 1. С. 72-75.
2. Прудников А. Г., Новожилов И. М., Новожилова В. А. Методические основы анализа запаса финансовой прочности коммерческой организации //

Новая наука: Опыт, традиции, инновации. 2017. Т. 1. № 3. С. 161-164.

3. Вьюнова Д. А., Шутилов Ф. В. Маржинальный анализ как эффективный метод выбора управленческих решений // Производственный менеджмент: теория, методология, практика, 2016. № 8. С. 160-164.

4. Куркина С. М. Маржинальный анализ финансовых результатов деятельности предприятия // Инновационная наука. 2016. № 4-1. С. 195-198.

5. Хабиров Г. А., Хабиров А. Г. Маржинальный анализ в системе финансового и операционного менеджмента // Вестник Башкирского государственного аграрного университета. 2011. № 1. С. 91-94.

6. Аливанова С. В., Куренная В. В. Маржинальный анализ как эффективный метод выбора управленческих решений // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2012. № 80. С. 497-509.

References

1. Fedorova A. V. Teoreticheskiye aspekty analiza zatrat na proizvodstvo [Theoretical aspects of the analysis of costs of production] // Simvol nauki. 2017. T. 1. № 1. S. 72-75.

2. Prudnikov A. G., Novozhilov I. M., Novozhilova V. A. Metodicheskiye osnovy analiza zapasa finansovoj prochnosti kommercheskoj organizatsii [Methodical bases of the analysis of a stock of financial durability of the commercial organization] // Novaya nauka: Opyt, traditsii, innovatsii. 2017. T. 1. № 3. S. 161-164.

3. V'yunova D. A., Shutilov F. V. Marzhinal'nyj analiz kak effektivnyj metod vybora upravlencheskikh reshenij [Marginal analysis as effective method of the choice of administrative decisions] // Proizvodstvennyj menedzhment: teoriya, metodologiya, praktika, 2016. № 8. S. 160-164.

4. Kurkina S. M. Marzhinal'nyj analiz finansovykh rezultatov deyatel'nosti predpriyatiya [Marginal analysis of financial results of activity of the enterprise] // Innovatsionnaya nauka. 2016. № 4-1. S. 195-198.

5. Khabirov G. A., Khabirov A. G. Marzhinal'nyj analiz v sisteme finansovogo i operatsionnogo menedzhmenta [The marginal analysis in the system of financial and operational management] // Vestnik Bashkirskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2011. № 1. S. 91-94.

6. Alivanova S. V., Kurenная V. V. Marzhinal'nyj analiz kak effektivnyj metod vybora upravlencheskikh reshenij [Marginal analysis as effective method of the choice of administrative decisions] // Politematicheskij setевой elektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2012. № 80. S. 497-509.

* * *

MANAGEMENT ACCOUNTING AND THE ANALYSIS OF PROFITABILITY OF PRODUCTION IN THE ORGANIZATION

SHEBUNYAEVA ELENA ALEKSEEVNA

The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Tambov Branch, Tambov, the Russian Federation, e-mail: merkatmb@mail.ru

MERKULOVA ELENA YUREVNA

Tambov State Technical University,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: merkatmb@mail.ru

In modern conditions the enterprises function in the conditions of uncertainty and high competition. Therefore the efficiency of their functioning depends on quality of the made administrative decisions which in its turn have to bases on data of accounting management accounting. Conducting traditional financial accounting does not allow to provide managers of the enterprise with the operational information necessary for development of tactical and strategic administrative decisions. One of instruments of management accounting is the marginal analysis allowing to determine the critical output, to develop administrative decisions on pricing and optimization of expenses of the enterprise. Solving problems of management of expenses within management accounting, various ways of account and group of expenses allowing to reveal excess expenses and to optimize a ratio between constant and variable expenses of the enterprise are applied. In the article authors presented the technique of adoption of administrative decisions on the basis of a ratio «volume-expense-profit» on the example of the concrete enterprise. The enterprises does not only apply analysis of profitability at a planning stage, but also at the subsequent stages of implementation of projects that allows to influence the received results of financial and economic activity of the enterprise quickly. Accountants, auditors, experts and consultants, using this method, can give deeper assessment of financial results and more precisely prove recommendations for improvement of work of the enterprise. The received results of a research can be useful for managers of the enterprise for justification and adoption of administrative decisions on increase in efficiency of activity of the enterprise.

Key words: management accounting, analysis of profitability, adoption of administrative decisions

Об авторах:

Шебуняева Елена Алексеевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Тамбовский филиал, г. Тамбов

Меркулова Елена Юрьевна, доктор экономических наук, профессор экономической безопасности и качества Тамбовского государственного университета, г. Тамбов

About the authors:

Shebunyaeva Elena Alekseevna, Candidate of Economics, Associate Professor of the Economy and Management Department, The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Tambov Branch, Tambov

Merkulova Elena Yuryevna, Doctor of Economics, Professor of the Economy Department, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Tambov Branch, Tambov