

УДК 338.984

Т. Е. Дрок

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕБЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ РЕГИОНА

Обоснована значимость управленческого анализа операционной деятельности мебельного предприятия в разработке и принятии управленческих решений, в частности рассмотрены возможности использования отдельных инструментов управленческого учета — маржинального анализа, операционного леввериджа. Представлены недостатки технико-организационного и методологического характера в существующей

© Дрок Т. Е., 2016

*Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта.
Сер.: Гуманитарные и общественные науки. 2016. № 2. С. 95 – 104.*



системе учета затрат на мебельных фабриках Калининградской области, даны рекомендации по проведению управленческого анализа и постановке управленческого учета, направленные на эффективное отражение затрат и снижение трудоемкости.

This article stresses the importance of a management analysis of operating activities for decision-making at a furniture enterprise. In particular, the possibility of using tools of management accounting – marginal analysis and operational leverage – is considered. The author emphasises technical, organisational, and methodological problems of cost accounting at furniture factories in the Kaliningrad region. The author provides recommendations for conducting a management analysis and developing management account aimed at an effective reduction in costs and labour intensity.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий анализ, мебельное производство, мебельные предприятия, маржинальный анализ, операционный леверидж, система учета затрат, Калининградская область.

Key words: management accounting, management analysis, furniture production, furniture companies, marginal analysis, operating leverage, cost accounting system, Kaliningrad region.

Обоснование управленческих решений, касающихся разработки вариативных прогнозов развития производственных ситуаций, оценки уровня производственного (коммерческого) риска, совершенствование учета затрат в условиях динамично изменяющейся внешней и внутренней среды бизнеса — это ключевые проблемы управленческого учета на мебельных предприятиях региона. В этой связи представляется актуальным рассмотреть возможности использования отдельных инструментов управленческого учета в производстве корпусной мебели с целью повышения эффективности работы мебельных предприятий.

В международной практике широкое распространение получил маржинальный анализ (анализ содействия доходу или анализ безубыточности), который направлен на изучение соотношений между следующими показателями: издержками (постоянными и переменными), объемом производства (реализации) продукции и прибылью, а также на составление вариативных прогнозов по трансформации этих показателей в случае изменений каждого из них.

Данный метод управленческих расчетов известен под названием графика критического объема производства и разработан американским инженером Уолтером Раутенштрахом (1930 г.). В отечественной экономической литературе маржинальный анализ впервые подробно описан в 1971 г. Н.Г. Чумаченко, а позднее — А.П. Зудилиным [1].

Маржинальный анализ позволяет обосновывать управленческие решения на предприятиях мебельной промышленности, большая часть которых (55,6 %) игнорирует постановку управленческого учета, что было выявлено в ходе углубленного исследования предприятий — членов Ассоциации калининградских мебельщиков. В частности, собственники и руководители мебельных фабрик с его помощью смогут:



- 1) формировать оптимальный ассортиментный портфель производимой мебельной продукции и устанавливать цену на новую мебельную продукцию [2];
- 2) прогнозировать объемы производства и продаж для получения желаемого уровня прибыли;
- 3) учитывать ограничивающие факторы на материальные ресурсы в связи с высокой материалоемкостью мебельных производств;
- 4) давать оценку финансовым возможностям мебельного предприятия при выборе производства определенного вида мебельной продукции;
- 5) обосновывать эффективность производства либо закупок отдельных видов мебельной продукции;
- 6) аргументировать выбор производственного оборудования и технологий производства.

В рамках настоящей статьи проиллюстрируем возможности применения маржинального подхода к анализу затрат с целью определения основных факторов формирования прибыли и выявления убыточной мебельной продукции.

В качестве объекта для расчетов выбрана ассортиментная группа мебельной продукции, выпускаемой одной из мебельных фабрик Калининградской области: мебель для спален из 1) натурального материала; 2) искусственного материала.

На первоначальном этапе представим анализ затрат мебельной фабрики за отчетный период в таблице 1.

Таблица 1

Анализ затрат мебельной фабрики, 2015 г.

№ п/п	Статья затрат	Мебель для спален	
		из натурального материала, тыс. руб.	из искусственного материала, тыс. руб.
1	Материальные затраты	51,43287	25,65116
1.1	Основные материалы	51,43287	25,65116
1.1.1	МДФ (ДСП)	10,56439	8,77024
1.1.2	Кромка	0,43444	0,44745
1.1.3	Упаковка	9,02699	1,86282
1.1.4	Клей	1,46071	0,61669
1.1.5	Лако-красочные материалы (ЛКМ)	10,05795	1,33466
1.1.6	Зеркало	0,71497	1,31859
1.1.7	Пленка «Финиш»	0,03290	0,39986
1.1.8	Изголовье	0,00000	2,49828
1.1.9	Пиломатериалы	8,18780	1,70534
1.1.10	Шпон	0,21602	0,02928
1.1.11	Фанера	1,74238	0,94592
1.1.12	Фурнитура	8,99433	5,72203
2	Расходы на оплату труда	17,28	7,69
3	Отчисления по внебюджетные фонды	2,45	1,13
4	Маркетинговые услуги	2,21	0,45
5	Производственные расходы	2,08	0,91
6	Техническая поддержка оборудования	1,50	0,45
7	Транспортные расходы	1,62	0,75



Окончание табл. 1

№ п/п	Статья затрат	Мебель для спален	
		из натурального материала, тыс. руб.	из искусственного материала, тыс. руб.
8	Расходы для обеспечения нужд офиса	0,19	0,12
9	Административные расходы	3,23	1,94
10	Расходы на сопровождение и развитие информационной системы управления	0,60	0,34
11	Прочие	1,72	0,50
12	Налоги	3,16	1,76
13	Амортизация ОС	5,36	1,93
	<i>Итого</i>	92,83112	43,62344
	<i>Добавленная стоимость (без учета прибыли)</i>	28,25328	12,50382
	<i>Прибыль</i>	44,82188	42,23156
	<i>Добавленная стоимость (с учетом прибыли)</i>	73,07516	54,73538
	<i>Удельный вес переменных затрат</i>	0,767	0,790
	<i>Средняя цена комплекта</i>	137,653	85,855
	<i>Усредненное количество комплектов</i>	879	1854

98

На рисунке 1 отразим удельный вес двух ассортиментных групп за анализируемый период в выручке от продаж, по которым имело место увеличение доли продаж мебельных гарнитуров для спален из искусственных материалов на 3,4 %, что обусловлено снижением уровня доходов населения.

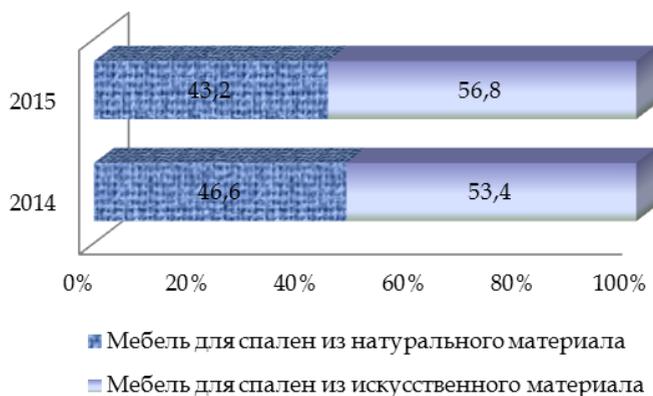


Рис. 1. Доля двух ассортиментных групп мебельной продукции в выручке от продаж в 2014 – 2015 гг., %

Определим влияние объема выпуска, переменных и постоянных затрат на изменение себестоимости (C) по формуле

$$C = V + П / K, \quad (1)$$

где V – удельные переменные затраты; $П$ – постоянные затраты на весь выпуск; K – количество комплектов.



Проведем усредненные расчеты по гарнитуре «Мебель для спален из натурального материала» (табл. 2).

Таблица 2

**Расчет точки безубыточности для мебельных гарнитуров
из натурального материала, производимых мебельной фабрикой**

Наименование	Мебель для спален из натурального материала		
	предыдущий год	отчетный год	абсолютное отклонение
Постоянные затраты, тыс. руб.	34 712,24	21 656,63	- 13 055,61
Переменные затраты, тыс. руб.	124 518,24	71 124,70	- 53 393,54
Выручка от продаж, тыс. руб.	203 619,54	121 032,14	- 82 587,40
Годовой выпуск (объем реализации), комплекты	1 610	879	- 731,00
Средние переменные затраты на один гарнитур, тыс. руб.	77,33	80,89	3,56
Цена за гарнитур, тыс. руб.	126,45	137,65	11,20
Маржинальный доход, тыс. руб.	79101,3	49907,44	- 29 193,86
Маржинальный доход на один гарнитур, тыс. руб.	49,12	56,76	7,64
Удельный маржинальный доход в выручке от продаж, %	38,85	41,23	2,38
Точка безубыточности, тыс. руб.	89354,93	52 520,19	- 36 834,74
Точка безубыточности, комплекты	706,64 ≈ 707	381,54 ≈ 382	- 325,00
Отклонение фактического объема от безубыточного объема, комплектов	903	497	-

99

$$C_{\text{прошлого года}} = (77,33 + 34712,24 / 1610) = 98,89 \text{ тыс. руб.}$$

$$C_{\text{отчетного года}} = (80,89 + 21656,63 / 879) = 105,53 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta C = C_{\text{отчетного года}} - C_{\text{прошлого года}} = 6,64 \text{ тыс. руб.}$$

$$C_{\text{объем}} = (77,33 + 34 712,24 / 879) = 39,578 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{объем}} = 39,58 - 98,89 = - 59,31 \text{ тыс. руб.}$$

$$C_{\text{перем}} = (80,89 + 34 712,24 / 879) = 39,582 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{перем}} = 39,582 - 39,578 = 0,0041 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{пост}} = 105,53 - 39,582 = 65,95 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{общее}} = - 59,31 + 0,0041 + 65,95 = 6,64 \text{ тыс. руб.}$$



Таким образом, себестоимость мебельной продукции из натуральных материалов в отчетном году изменилась за счет следующих факторов:

- 1) из-за увеличения переменных издержек выросла на 0,0041 тыс. руб.;
- 2) вследствие увеличения постоянных затрат выросла на 65,95 тыс. руб.;
- 3) за счет сокращения объема производства уменьшилась на 59,31 тыс. руб.

Наибольшее влияние на изменение себестоимости оказал рост постоянных затрат.

Проведем аналогичные расчеты по гарнитуру «Мебель для спален из искусственного материала» в таблице 3:

$$C_{\text{прошлого года}} = (40,84 + 21147,14 / 2251) = 50,235 \text{ тыс. руб.}$$

$$C_{\text{отчетного года}} = (47,75 + 23504,67 / 1854) = 60,428 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta C = C_{\text{отчетного года}} - C_{\text{прошлого года}} = 60,428 - 50,235 = 10,193 \text{ тыс. руб.}$$

Таблица 3

Расчет точки безубыточности для мебельных гарнитуров из искусственного материала, производимых мебельной фабрикой

Наименование	Мебель для спален из искусственного материала		
	предыдущий год	отчетный год	абсолютное отклонение
Постоянные затраты, тыс. руб.	21 147,14	23 504,67	2 357,53
Переменные затраты, тыс. руб.	91 939,17	88 528,00	- 3 411,17
Выручка от продаж, тыс. руб.	177 690,46	159 134,86	- 18 555,60
Годовой выпуск (объем реализации), комплекты	2251	1854	-397,00
Средние переменные затраты на один гарнитур, тыс. руб.	40,84	47,75	6,91
Цена за гарнитур, тыс. руб.	78,93	85,86	6,93
Маржинальный доход, тыс. руб.	85751,29	70606,85	- 15 144,44
Маржинальный доход на один гарнитур, тыс. руб.	38,09	38,09	0,00
Удельный маржинальный доход в выручке от продаж, %	48,26	44,37	- 3,89
Точка безубыточности, тыс. руб.	43820,28	52 975,19	9 154,91
Точка безубыточности, комплекты	555,18 \approx 555	617,03 \approx 617	62,00
Отклонение фактического объема от безубыточного объема, комплектов	1696	1237	—

$$C_{\text{объем}} = (40,84 + 21147,14 / 1854) = 11,428 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{объем}} = 11,428 - 50,235 = - 38,806 \text{ тыс. руб.}$$

$$C_{\text{перем}} = (47,75 + 21147,14 / 1854) = 11,432 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{перем}} = 11,432 - 11,428 = 0,0037 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{пост}} = 60,428 - 11,432 = 48,996 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta_{\text{общее}} = - 38,806 + 0,0037 + 48,996 = 10,193 \text{ тыс. руб.}$$



Таким образом, себестоимость мебельной продукции из натуральных материалов в отчетном году изменилась за счет следующих факторов:

- 1) из-за увеличения переменных издержек выросла на 0,0037 тыс. руб.;
- 2) вследствие увеличения постоянных затрат выросла на 48,996 тыс. руб.;
- 3) за счет сокращения объема производства уменьшилась на 38,806 тыс. руб.

Наибольшее влияние на изменение себестоимости оказал рост постоянных затрат. Дополнительно представим удельный вес изучаемых ассортиментных групп в себестоимости продаж за тот же период анализа (рис. 2).

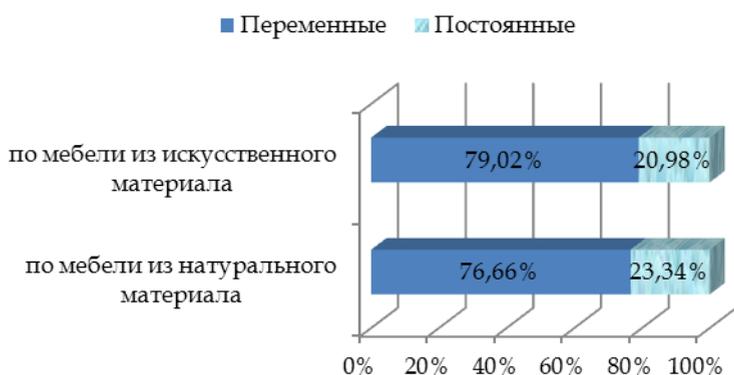


Рис. 2. Доля двух ассортиментных групп мебельной продукции в себестоимости продаж в 2015 г., %

На следующем этапе определим безубыточный объем продаж по мебельной продукции и сравним его с фактическим выпуском. Так, на конец 2015 г. это отклонение составило 1237 и 497 комплектов по мебели из искусственного и натурального материалов соответственно.

На заключительном этапе составим прогноз эффекта операционного рычага (DOL) для изучаемой мебельной фабрики, в основе которого лежат прогнозируемые изменения, согласно полученным на предприятии данным управленческого учета, следующих показателей (в скобках указан коэффициент изменения) (табл. 4):

- объем продаж (1,075),
- постоянные расходы (1,05),
- удельные переменные затраты (0,92),
- цена (1,085);
- одновременное влияние вышеперечисленных факторов.

По результатам составленного прогноза можно сделать выводы:

1. При увеличении объема продаж (выпуска) на 7,5 % коммерческие риски сократятся на 14,96 и 3,36 % по мебели из натуральных и искусственных материалов соответственно.

2. Если уровень постоянных расходов вырастет на 5 %, то коммерческие риски вырастут на 14,42 и 2,56 % по мебели из натуральных и искусственных материалов соответственно.



3. В случае если руководство компании добьется снижения удельных переменных затрат на 8 %, то коммерческие риски снизятся на 4,14 и 4,34 % по мебели из натуральных и искусственных материалов соответственно.

4. Увеличение цен на мебельные гарнитуры на 8,5 % приведет к сокращению коммерческих рисков на 19,13 и 7,42 % по мебели из натуральных и искусственных материалов.

5. Совокупное влияние факторов в итоге приведет к положительному результату, при этом уровень коммерческих рисков мебельного предприятия снизится на 24,49 и 10,84 % по мебели из натуральных и искусственных материалов.

Прогноз эффекта операционного рычага (DOL) для мебельной фабрики

Показатель	Единица измерения	Мебель для спален	
		из натурального материала	из искусственного материала
Переменные затраты	тыс. руб.	21656,63	88528
Постоянные затраты	тыс. руб.	71124,7	23504,67
Удельные переменные затраты	тыс. руб.	24,6378	47,74973
Средняя цена за год	тыс. руб.	137,65	85,86
Размер маржинального дохода	тыс. руб.	99337,72	70656,44
Размер операционной прибыли	тыс. руб.	28213,02	47151,77
Размер операционного рычага	%	328,42	26,55
Размер эффекта операционного рычага	коэффициент	3,52	1,50
Процентные изменения размера операционной прибыли, если прогнозируется рост объема реализации на 7,5 %:	%	26,41 %	11,24 %
Процентные изменения величины эффекта операционного рычага:	—	—	—
DOL ₁	коэффициент	2,99	1,45
Δ%DOL	%	- 14,96	-3,36
Процентные изменения величины эффекта ОР при прогнозировании следующих условий:	—	—	—
1) Постоянные расходы вырастут на 5 %:			
DOL ₁	коэффициент	4,03	1,54
Δ%DOL	%	14,42	2,56
2) Удельные переменные затраты снизятся на 8 %:	—	—	—
DOL ₁	коэфф.	3,38	1,43
Δ%DOL	%	- 4,14	- 4,34
3) Цена вырастет на 8,5 %:	—	—	—
DOL ₁	коэффициент	2,85	1,39
Δ%DOL	%	- 19,13	- 7,42
4) Все факторы меняются одновременно:			
DOL ₁	коэффициент	2,66	1,34
Δ%DOL	%	- 24,49	- 10,84



Действующая система учета затрат на мебельных фабриках Калининградской области носит упрощенный характер и направлена на максимальное сближение с налоговым учетом; отсутствует управленческая информация о прогнозируемых затратах, ведется только анализ по фактическим данным; индивидуальный заказ на изготовление мебельной продукции выступает объектом калькулирования, а калькуляция себестоимости мебельной продукции производится с помощью методов прямого расчета и распределения затрат. На рисунке 3 представлены две группы недостатков технико-организационного и методологического характера в существующей системе учета затрат на мебельных фабриках Калининградской области.

103

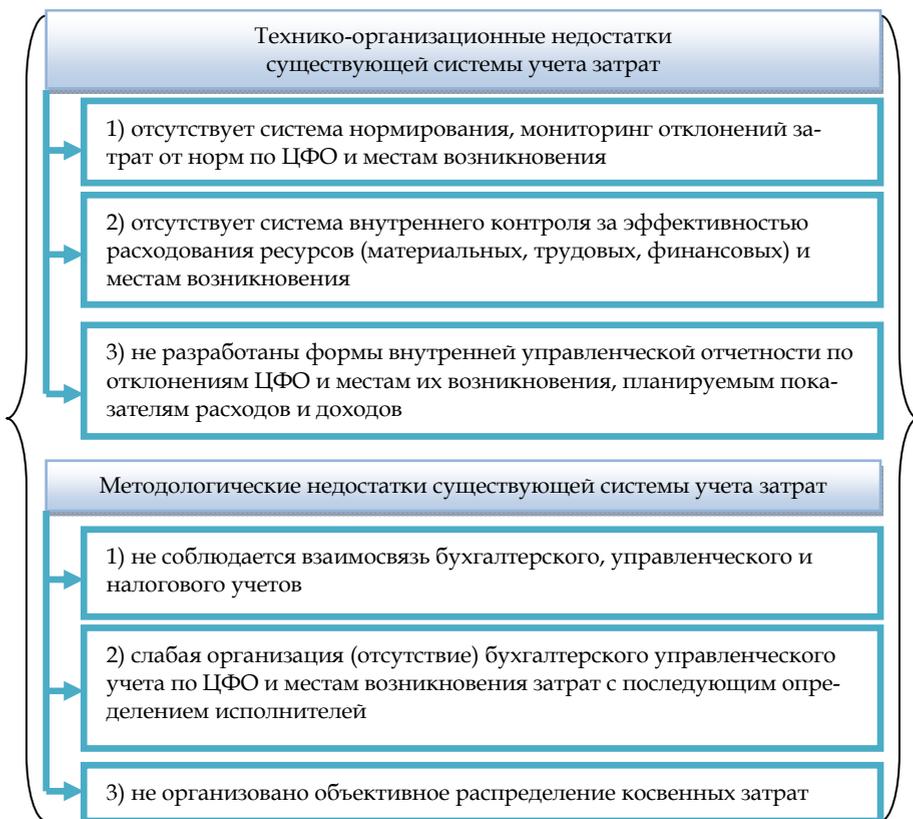


Рис. 3. Недостатки существующей системы учета затрат на мебельных фабриках Калининградской области

Для мебельных фабрик региона с развернутым основным и вспомогательным производствами предлагается вести учет затрат по системе «директ-костинг» [3].

С целью проведения эффективного управленческого анализа и учета, в частности эффективного отражения затрат и снижения трудоемкости, можно также рекомендовать:

1) создание центров финансовой ответственности (ЦФО): снабжение, производство, обслуживание, реализация, управление (в случае с



малыми предприятиями – достаточно центров финансового учета), состав которых не является универсальным и может быть изменен исходя из производственных функций;

2) организацию учета по средствам бухгалтерского учета в соответствии с ЦФО;

3) применение единой методологии кодирования;

4) определение мест возникновения затрат;

5) разработку гибких бюджетов, которые составляются не для конкретного уровня деловой активности мебельной фабрики, а для определенного его диапазона.

Следовательно, управленческие решения должны быть направлены на локализацию затрат на производство по ЦФО, местам возникновения затрат, элементам затрат и статьям калькуляции. Аналитические возможности управленческого учета и его контрольных функций на мебельных предприятиях региона можно повысить с помощью детализации учета отклонений по отдельным факторам, которые оказывают воздействие на общее отклонение от суммы расхода по нормативу по определенной статье затрат, вследствие чего число открываемых счетов отклонений увеличивается.

104

Список литературы

1. *Гатауллина Р.Р.* Достоинства, недостатки и дискуссионные вопросы маржинального анализа финансовых результатов деятельности организации // *Science Time*. 2014. №12. С. 87 – 89.

2. *Редин Д.В.* Формирование ассортиментной и ценовой политики организации как инструмент максимизации маржинального дохода // *Известия МГТУ*. 2013. №1. С. 220 – 225.

3. *Макарова К.С.* Учет затрат на малых предприятиях мебельной промышленности : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2005.

Об авторе

Татьяна Емельяновна Дрок – канд. экон. наук, доц., Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Калининград.

Email: droklavr@mail.ru

About the author

Dr Tatyana Drok, Associate Professor, Immanuel Kant Baltic Federal University, Kaliningrad.

Email: droklavr@mail.ru