Соловьева Т.Н., к.э.н., профессор
Курской государственной
сельскохозяйственной академии
Жиляков Д.И., аспирант академии

Анализ безубыточности птицефабрик Курской области с использованием системы «директ-костинг»

В современных условиях использование операционного анализа в управлении производством обеспечивает не капиталоемкие организационно-управленческие рекомендации, а решения, позволяющие максимально уменьшить влияние негативных внутренних и внешних факторов на прибыль птицеводческих хозяйств. Анализ информации с помощью системы директ-костинг сводит воедино маркетинговые исследования, учет затрат, финансовый анализ и производственное планирование.

Основная статья формирования финансовых результатов птицефабрик – прибыль (убыток) от продаж товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Мы использовали углубленный операционный анализ формирования прибыли птицефабрик яичного направления Курской области. Основной принцип такого анализа – объединение прямых переменных затрат на данный товар с прямыми постоянными и вычисление промежуточной маржи.

Объединение данных о деятельности нескольких птицефабрик в процессе анализа способствует выявлению факторов, влияющих на прибыль и резервы ее роста не на конкретном предприятии, а в целом по отрасли.

Система «директ-костинг» позволяет получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема, рассчитывать критическую точку объемов производства, прогнозировать поведение себестоимости в целом или отдельных расходов в зависимости от факторов мощности или объема, т.е. решать задачи стратегического управления производственной прибылью.

В наших исследованиях маржинальный доход рассматривается как сумма прибыли и постоянных расходов, т.е. как предельно возможная прибыль при отсутствии постоянных расходов:

$$D = N - Zy, \qquad (1)$$

где D – маржинальный доход;

N – выручка от реализации;

Zy – переменные расходы.

Эта формула используется при расчете маржинального дохода на весь выпуск. Маржинальный доход от производства конкретных изделий рассчитывается следующим образом:

$$d = p - Zy`, \qquad (2)$$

где d – маржинальный доход на единицу продукции

p – цена единицы продукции;

Zy` - переменные издержки на единицу продукции.

В маржинальном анализе прибыль представлена в виде формулы:

$$R = D – Zc \text{ или}$$

$$R = q^* (p\text{-}Zy`)\text{-}Zc, \quad (3)$$

где R – прибыль от реализации продукции;

q – переменные издержки;

Zc – постоянные расходы.

Имеющийся опыт показывает, чтоо использование маржинального анализа позволяет определить приемлемый для предприятия объем производства и темпы его развития, что очень важно для обеспечения безубыточности хозяйствующего субъекта. Для этого рассчитывается порог рентабельности предприятия, обозначаемый также как точка безубыточности или окупаемости затрат. Под порогом рентабельности понимается такой уровень объема производства, когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю.

Из трех методов: графического, метода уравнения и метода маржинального дохода оптимальным при принятии управленческих решений является применение последнего:

$$Qk = Zc : (p – Zy`), \quad (4)$$

где Qk – критический объем производства

Порог рентабельности – выручка от реализации, покрывающая не только переменные и прямые постоянные затраты, но и отнесенную на данную продукцию величину косвенных постоянных затрат.

Выделение суммы постоянных затрат позволяет показать их влияние на величину прибыли. При этом, используя показатель маржинального дохода возможно в любой период времени определить максимально допустимую величину постоянных расходов при заданном объеме производства, цены и уровня переменных затрат на производство:

$$Zc \text{ крит.} = N – Zy \quad (5)$$

Следующим элементом маржинального анализа является определение запаса финансовой прочности предприятия:

$$Кз.ф.п. = (N\text{-}Qk):N \times 100 \quad (6)$$

Ценовую политику птицефабрики можно охарактеризовать с помощью ценового коэффициента, называемого также нормой маржинальной прибыли:

$$Цк = (D/N) * 100\% \quad (7)$$

Динамика ценового коэффициента отражает, насколько темп роста цен на реализуемую продукцию отличается от темпа роста цен на потребляемые в процессе производства переменные затраты. Значение ценового коэффициента не зависит от объема производства и реализации и определяется уровнем цен на реализуемую продукцию и переменную составляющую затрат.

Следует отметить, что общая положительная величина маржинальной прибыли не гарантирует, что каждый из видов продукции является потенциально прибыльным - имеет положительную маржинальную прибыль. Для выявления потенциально прибыльной продукции и продукции, имеющей отрицательную маржинальную прибыль, необходим номенклатурный анализ. Для этого ценовые коэффициенты рассчитываются по основным видам производимой продукции:

$$Цк` = (d/p) * 100\ \% \quad (8)$$

В качестве объекта исследования нами были выбраны птицефабрики яичного направления. Для них основными видами продукции являются племенное и пищевое яйцо, мясо птицы, суточные птенцы; для бройлерных птицефабрик – мясо птицы и продукты его переработки.

При анализе результатов маржинального анализа продукции необходимо иметь в виду, что с точки зрения максимизации прибыли целесообразно:

- реализовывать (не просто производить, а именно реализовывать) продукцию, имеющую максимальный ценовой коэффициент;
- минимизировать объем реализации продукции, имеющей отрицательный ценовой коэффициент (отрицательную маржинальную прибыль)

Влияние изменения постоянных издержек на объем производства и, соответственно, на величину получаемой прибыли можно проследить, используя коэффициент производственного левериджа:

$$К\ п.л. = D/R = (Zc+R)/R \quad (9)$$

Данный показатель используется в дальнейшем при прогнозировании прибыли в зависимости от изменения объемов производства:

$$К\ п.л. = *R/*Q \quad (10)$$

Где *R и *Q – темпы прироста прибыли и объемов производства.

Потенциальная возможность птицефабрики сохранять приемлемое финансовое состояние определяется объемом получаемой прибыли. Основные составляющие, от которых зависит объем прибыли – цены, объем реализации продукции, и уровень производственных издержек. Главным результатом анализа соотношения данных составляющих является расчет порога безубыточности и рентабельности каждого вида продукции.

Эти расчеты – инструмент краткосрочного прогнозирования, позволяющий рассчитать экономические показатели, служащие ориентирами процесса управления на принятие стратегических решений: изменение объемов производства, цены реализации, величины постоянных и переменных затрат, поиска новых поставщиков и рынков сбыта продукции.

Для получения информации мы проведем анализ формирования прибыли птицефабрик от реализации основной продукции – яиц и суточных птенцов. Мясо птицы на птицефабриках яичного направления является своего рода «побочным» продуктом, т.к. птицефабрики реализуют мясо забитой птицы по истечении оптимального срока ее содержания, данный вид продукции не может служить объектом управления при работе предприятия. Лишь в отдельных случаях птицефабрики производят посадку молодняка в пустующие клетки, выращивают его для забоя и реализуют мясо молодняка птицы. Однако такая практика является скорее нарушением технологического процесса и отражает несоответствие мощностей по выращиванию молодняка с количеством птицемест для кур-несушек. Реализация суточных птенцов довольно выгодна для птицефабрик, но здесь лимитирующим фактором выступает спрос со стороны населения и мощности инкубаторов.

Исходные данные для маржинального анализа прибыли птицефабрик Курской области приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Исходные данные о деятельности птицефабрик Курской области, 2005 год

Показатели	ЗАО "Русь"				ООО "Новая"			ОАО "Западная"	
	Яйцо, тыс. шт.		Мясо, кг.	Цыпля-та, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Мясо, кг.	Цыпля-та, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Мясо, кг.
	пищ.	плем							
Объем реализации	37 820	318	61 100	292 000	26 496	192 000	151 000	55 352	42 900
Цена за единицу продукции, руб.	1 604	4 563	36,51	8,96	1 522	29,21	3,87	1 505	24,97
Переменные затраты на единицу продукции, руб.	1 133	816	47,64	3,17	1 357	50,48	0,64	1 236	52,44
Постоянные производственные затраты, тыс. руб.	4 238	26	288	92	3 555	959	10	6 764	222
Полная себестоимость единицы продукции, руб.	1 245	896	52,36	3,48	1 491	55,47	0,71	1 358	57,62

Лидер по объемам реализации пищевого яйца – ОАО ПФ «Западная» (более 55 млн. шт.). Руководство птицефабрики сосредоточено на производстве пищевого яйца и здесь не реализуют племенное яйцо и суточных цыплят. Средние цены реализации яйца за 2005 год различаются незначительно – от 1,5 тыс. руб. за 1000 шт. яиц на «Западной» до 1,6 тыс. руб. в «Руси» (разница 6,7 %). Это обусловлено однородностью реализуемой продукции на всех предприятиях. Однако колебания цен на мясо более значительны от 24 до 36 руб. за 1 кг. (разница в 50%). Это объясняется тем, что мясо птицы может реализовываться в переработанном виде по различным ценам. В целом цены реализации ЗАО «Русь» по всей продукции выше, чем на других птицефабриках (по суточным птенцам в 2,3 раза), что говорит о более эффективной маркетинговой политике. В этом же хозяйстве наиболее низкие переменные издержки на единицу продукции. Все это свидетельствует об эффективном управлении производством. Постоянные производственные затраты по птицефабрикам практически пропорционально колеблются в соответствии с объемом выпуска продукции.

Проводя анализ деятельности птицефабрик, следует отметить, что основная проблема организации учета по системе директ-костинг - это сложность разделения затрат на постоянные и переменные. Чисто переменных и постоянных расходов немного, к тому же в различных условиях разные расходы могут вести себя по-разному. Это зависит от длительности периода, рассматриваемого при принятии решения и делимости производственных факторов. На длительный период времени все затраты становятся переменными.

Ввиду недостаточной делимости производственных факторов многие затраты возрастают не постепенно с увеличением загрузки или объемов, а ступенчато. Такие затраты неизменны для определенного объема выпуска продукции, затем резко повышаются и вновь становятся постоянными для

определенного объема. При анализе прибыли птицефабрик мы исходили из наиболее оптимального срока в 1 год. Распределение накладных расходов согласно принятой учетной политике на всех птицефабриках осуществляется пропорционально основной заработной плате рабочих, плюс суммы амортизационных отчислений, плюс затраты на ремонт основных средств.

Распределение оставшейся части постоянных расходов отражено по строке «Административные и реализационные расходы».

Основа метода директ-костинг представлена в следующей таблице.

Таблица 2 – Расчет финансового результата птицефабрик Курской области в 2005 году по системе директ-костинг тыс. руб.

Показатели	ЗАО "Русь"				ООО "Новая"			ОАО "Западная"	
	Яйцо, тыс. шт.		Мясо, кг.	Цыплята, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Мясо, кг.	Цыплята, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Мясо, кг.
	пищ.	плем.							
Выручка от реализации	60 656	1 451	2 231	2 615	40 337	5 608	585	83 312	1 071
Производственные переменные затраты	42 854	259	2 911	925	35 947	9 692	97	68 391	2 250
Маржа с переменной себестоимости	17 802	1 192	-680	1 690	4 390	-4 084	488	14 921	-1 179
Маржинальный доход на единицу продукции, руб.	470,71	3 747	-11,13	5,79	165,69	-21,27	3,23	269,6	-27,47
Производственные постоянные затраты	4 238	26	288	92	3 555	959	10	6 764	222
Промежуточная маржа	13 564	1 166	-968	1 598	835	-5 042	478	8 157	-1 401
Доля промежуточной маржи в выручке, %	22,4	80,4	-43,4	61,1	2,1	-89,9	81,7	9,8	-130,8
Реализационные и административные расходы	7 546	302	497	521	674	371	74	5 123	261
Прибыль	6 018	864	-1 465	1 077	161	-5 413	404	3 034	-1 662

Анализ данных позволяет отметить, что самый высокий маржинальный доход в 2005 году получен в ЗАО «Русь» - 17,8 млн. руб. по основному виду продукции – пищевому яйцу. Несмотря на более высокие объемы реализации ОАО ПФ «Западная» более низкие цены реализации и высокие издержки позволили ей получить лишь 14,9 млн. руб. маржинального дохода. В ЗАО «Русь» также наиболее низкие убытки от реализации мяса птицы – 680 тыс. руб. причем показатели отражают наибольшую эффективность, как в абсолютных значениях, так и в отношении маржинального дохода (убытка) на единицу продукции.

В целом наличие отрицательной маржинальной прибыли - негативная ситуация, при которой выручка от реализации продукции (работ, услуг) не покрывает даже переменных затрат на ее производство. Следовательно, каждая новая продажа увеличивает убыток организации, то есть ухудшает ее финансовое состояние.

Реализация мяса птицы для предприятий является убыточной: в среднем затраты на прирост мяса птицы в 1,5 – 2 раза превышают выручку от

реализации. Однако снизить производство и реализацию мяса птицы яичные птицефабрики ввиду специфики производства, не могут. Поэтому расчет дальнейших показателей мы проведем по рентабельным видам продукции – яйцу и суточным цыплятам. Эти данные мы используем для расчета безубыточного функционирования птицефабрик.

Основное уравнение, на котором базируется комплекс показателей для принятия управленческих решений - формула расчета маржинальной прибыли (формула № 3). Данная формула позволяет определить значение любого из компонентов анализа, до тех пор, пока не будут оценены все остальные составляющие. Рассчитаем критический объем производства продукции в 2005 году, определим точку безубыточности и порог рентабельности.

Таблица 3 – Показатели критических объемов производства для птицефабрик и расчет порога рентабельности продукции

Показатели	ЗАО "Русь"			ООО "Новая"		ОАО "Западная"
	Яйцо, тыс. шт.		Цыпля-та, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Цыпля-та, гол.	Яйцо, тыс. шт.
	пищ.	плем.				
Критический объем реализации:						
тыс. шт./гол.	9 004	7	15 819	21 457	2 982	25 092
тыс. руб.	14 441	31	142	32 665	12	37 767
Достижение точки безубыточности, дней	87	8	20	296	7	165
Порог рентабельности, тыс. шт./гол	25 035	87	105 863	25 524	25 897	44 097
тыс. руб.	40 151	399	948	38 858	100	66 371

Для руководства птицефабрик точка безубыточности является важным ориентиром в анализе, т.к. она показывает тот уровень производства, ниже которого предприятие в своей работе несет убытки. По этой причине ее можно рассматривать как минимально приемлемый объем производства.

В таблице 3 отражены взаимосвязанные данные и все они отражают критические показатели производственной деятельности. Наиболее благоприятное положение имеет ЗАО «Русь» - критический объем реализации пищевого яйца - 9 млн. шт. при фактическом 37, 8 млн. шт. Значение порога рентабельности – 25 млн. шт. или 40 млн. руб. также далеко от фактических значений. Соответственно и достигается точка безубыточности в короткий срок – менее чем за 3 месяца.

На достижение точки безубыточности птицефабрике ОАО «Западная» потребуется почти полгода (165 дней) т.к. критический объем реализации (25 млн. шт.) составляет половину фактического (55, 4 млн. шт.).

Наиболее сложная ситуация – на птицефабрике ООО «Новая» - здесь критический объем реализации пищевого яйца - 21,5 млн. шт. и на его достижение требуется почти 10 месяцев, порог рентабельности (25,5 млн. шт. или 38,9 млн. руб.) практически равен фактическому объему реализации(26,5 млн. шт. или 40,3 млн. руб.). Это свидетельствует об отсутствии запаса финансовой прочности, что во многом предопределило снижение объемов про-

изводства и дальнейшее ухудшение финансового состояния в текущем году.

Недостоверно низкие критические объемы реализации суточных птенцов (15,8 тыс. голов в ЗАО «Русь» и 2,9 тыс. гол. В ООО «Новая»), а также достижение точки безубыточности по годовой реализации лишь за неделю объясняется тем, что многие затраты, как переменные, так и постоянные относятся на пищевое и племенное яйцо в разрезе затрат по инкубации. Тем не менее, выгодность производства и реализации данной продукции очевидна, но возможности наращивания объемов затруднительны.

В условиях значительного диспаритета цен на продукцию промышленности и сельского хозяйства особую актуальность приобретает анализ реализационных цен. В маржинальном анализе используется ценовой коэффициент (формула № 7).

Этот коэффициент мы исследуем в динамике за период 2001-2005 г. По мясу птицы, хотя эта продукция убыточна, мы рассчитали ценовые коэффициенты. Это дает возможность проследить влияние динамики цен на убыточность реализации мяса птицы (см. таблицу 4).

Таблица 4 – Ценовые коэффициенты основных видов продукции на предприятиях промышленного птицеводства Курской области.

Годы	ЗАО "Русь"				ООО "Новая"			ОАО "Западная"	
	Яйцо		Мясо	Цыплята	Яйцо	Мясо	Цыплята	Яйцо	Мясо
	пищ.	плем.							
2001	0,40	0,90	-0,20	0,68	0,25	-0,45	0,48	0,16	-0,13
2002	0,37	0,71	-0,05	0,66	0,18	-0,50	0,44	0,13	-0,32
2003	0,35	0,81	-0,25	0,70	0,14	-0,76	0,65	0,20	-0,24
2004	0,33	0,86	0,44	0,65	0,13	-0,69	0,25	-0,01	-0,54
2005	0,29	0,82	-0,30	0,65	0,11	-0,73	0,83	0,18	-1,10

Анализ показывает, что максимальные ценовые коэффициенты по всем птицефабрикам имеют наиболее рентабельные виды продукции – суточные птенцы (в среднем около 0,7) и племенное яйцо (0,8). Это является результатом незначительных переменных затрат на производство продукции. Значение коэффициента, равное нулю свидетельствует о равенстве цены реализации и переменных издержек, что следует из формулы 8, а также убыточности продукции, т.к. на нее еще относится и часть постоянных расходов. Отрицательное значение (по мясу птицы – разброс коэффициентов довольно широк от -0,24 до -1,1) говорит о значительных убытках выпускаемой продукции. Практически по всем видам продукции наблюдается снижение ценового коэффициента, что говорит об опережающем росте цен на потребляемые ресурсы над ценами реализации. В большей степени нас интересует пищевое яйцо и здесь тенденции однозначно негативны на всех птицефабриках.

Структурный анализ переменных издержек на птицефабриках в соответствии с динамикой ценового коэффициента отражает следующие тенденции. Себестоимость комбикормов увеличивается незначительными темпами, которые не опережают рост цен реализации. Более быстрыми темпами растут энергоресурсы, ГСМ. Все это говорит об увеличивающимся диспаритете цен

на продукцию птицефабрик и продукцию промышленных предприятий.

Важным этапом анализа является установление минимальной цены реализации яйца и суточных птенцов, ниже которой птицефабрики не в состоянии его продавать. На основе анализа нами определены максимальные переменные и постоянные затраты, которые птицефабрики могут понести в данном периоде. Определен запас финансовой прочности в процентах к выручке от реализации и рассчитан операционный рычаг (см. таблицу 5).

Таблица 5 – Критические значения цен и затрат, запас финансовой прочности и операционный рычаг на предприятиях промышленного птицеводства

Показатели	ЗАО "Русь"			ООО "Новая"		ОАО "Западная"
	Яйцо, тыс. шт.		Цыплята, гол.	Яйцо, тыс. шт.	Цыплята, гол.	Яйцо, тыс. шт.
	пищ.	плем.				
Минимальная цена реализации, руб.	1 444,69	1 845,91	5,27	1 516,30	1,20	1 450,32
Максимальные переменные затраты, руб.	1 292,22	3 532,55	6,86	1 362,76	3,32	1 290,38
Максимальные постоянные затраты, тыс. руб.	17 802	1 192	1 690	4 390	488	14 921
Запас финансовой прочности, %	33,8	72,5	63,7	3,7	82,8	20,3
Операционный рычаг	2,1	0,3	172,8	6,0	309,7	3,7

Основной показатель - запас финансовой прочности по видам продукции необходимо рассматривать взвешенно с учетом доли этой продукции в выручке от реализации, и, соответственно доли продукции в формировании прибыли птицефабрики. Наиболее высок запас финансовой прочности реализации суточных птенцов (63, 82 %) и племенных яиц (72,5 %). Это означает, что птицефабрики могут снизить производимые и реализуемые объемы данной продукции более чем на две трети без серьезной угрозы для своего финансового положения. Что касается пищевого яйца, то здесь наиболее прочное положение имеет ЗАО «Русь» (33,8 %) имеющее возможность снизить объемы реализации на треть от нынешних. ОАО «Западная» имеет возможность снизить выручку на 20%, а ООО «Новая» даже при небольшом снижении объемов реализации пищевого яйца будет нести убытки, причем не только от данной продукции, но и в целом по предприятию, потому что доля цыплят в выручке лишь 1,2 % и их прибыль не компенсирует убытки от реализации яиц.

Очень емкую информацию предоставляют и рассчитанные минимальные цены реализации, и максимальные затраты. Эти значения показывают возможности по управлению птицефабриками ценами реализации и издержками. Для этого их необходимо сравнить с фактическими данными. Наиболее широкие возможности по управлению ценами имеет ЗАО «Русь» - минимальная цена пищевого яйца – 1445 руб. за 1000 шт. при фактической 1604 руб. (т.е. допустимо снижение цены на 159 руб. или на 10 %). Цены на ОАО

«Западная» без ущерба для финансового положения могут снизится на 55 руб. или на 3,7%. У ООО «Новая» нет возможностей для управления ценами – минимальная и фактическая цена практически равны: разница лишь 6 руб. (0,4 %).

Аналогичная ситуация складывается и с возможностями птицефабрик по управлению переменными и постоянными затратами на производство. Почти в таком же диапазоне они могут увеличивать переменные издержки на производство продукции. К тому же ЗАО «Русь» без ущерба для финансового положения может понести 17,8 млн. руб. постоянных затрат (на 13,6 млн. руб. или в 4,2 раза больше, чем сегодня). В 2,2 раза (на 8,1 млн. руб.) возможно увеличение постоянных затрат в ОАО «Западная». Эти цифры означают возможности птицефабрик проводить реконструкцию и модернизацию основных производственных фондов, осуществлять инвестиции, разумеется, при сохраняющейся благоприятной конъюнктуре рынка. В этом отношении возможности птицефабрики ООО «Новая» заметно ограничены – постоянные издержки могут быть увеличены лишь на 835 тыс. руб.

Цыплята и племенное яйцо более прибыльны, а поэтому возможности по управлению реализационными ценами и затратами по этим видам продукции более широки.

Следует добавить, что проводимый анализ является, по нашему мнению, одним из наиболее эффективных инструментов ценовой политики. В прогнозную модель могут добавляться другие показатели (допустим, рост цен в будущем), но в целом данные расчеты наиболее точно отражают возможности предприятий по управлению ценами на реализуемую продукцию.

Таким образом, из проведенного нами анализа данных можно сделать следующие выводы:

1. Более устойчивое положение имеет ЗАО «Русь». Наибольший маржинальный доход, высокие цены реализации обуславливают устойчивое финансовое положение предприятия, широкие возможности по управлению ценообразованием, объемами производства и затратами. Формирование прибыли на предприятии в будущем не будет значительно сокращаться, однако и наращивание прибыли довольно затруднительно, т.к. операционный рычаг по основному виду продукции – пищевому яйцу – имеет минимальное значение (2,1).

2. Несмотря на полученную в 2005 году птицефабрикой ООО «Новая» прибыль от реализации яиц в размере 161 тыс. руб. и суточных птенцов – 404 тыс. руб. убытки от реализации мяса – 5,4 млн. руб. крайне негативно отражаются на финансовом положении предприятия. Возможности исправления ситуации силами самой птицефабрики очень ограничены. И хотя в рамках данной работы не был проведен анализ банкротства, с большой достоверностью можно утверждать, что при отсутствии поддержки извне птицефабрика прекратит свою деятельность.

3. Анализ производственной деятельности и формирования прибыли в ОАО «Западная» позволяет сделать вывод об устойчивом положении предприятия (запас финансовой прочности 20,5 %, критический объем реализации лишь половина от фактического). Птицефабрика имеет широкие возможности как по наращиванию объемов производства (операционный рычаг

3,7), реконструкции основных фондов, так и по управлению ценами и затратами. Единственный недостаток – птицефабрика не имеет возможности освоить выпуск высокорентабельной продукции – племенного яйца и суточных птенцов ввиду отсутствия необходимого для этих целей инкубатора.

Нами проведен анализ чувствительности прибыли от реализации основных видов продукции к изменениям в размере 1 % основных факторов в результате возможного применения выявленных резервов. Следует отметить, что в основе анализа чувствительности прибыли лежат два условия: изменения элементов должны быть пропорциональными и параллельными.

В таблице 6 отражена реакция прибыли на положительные изменения основных факторов (повышение цен, снижение постоянных и переменных издержек), отрицательное воздействие просчитывается аналогичным образом и в данных условиях реакция прибыли к таким же изменениям будет адекватной. Влияние изменения объема производства и реализации на прибыль определяется с помощью рассчитанного нами операционного рычага. Увеличение объемов реализации нерентабельной продукции (мяса птицы) будет увеличивать убытки, поэтому расчет этих данных не имеет экономического смысла. К тому же объемы реализации мяса прямо пропорциональны объемам производимого яйца, и полностью от него зависят.

Таблица 6 - Анализ воздействия основных элементов системы директ-костинг на прибыль птицеводческих хозяйств, в %

Показатели	ЗАО "Русь"				ООО "Новая"			"Западная"	
	Яйцо		Мясо	Цыплята	Яйцо	Мясо	Цыплята	Яйцо	Мясо
	пищевые	плем.							
Повышение цены реализации	10,1	1,7	-1,5	2,4	250,5	-1,0	1,4	27,5	-0,6
Снижение переменных затрат	7,1	0,3	-2,0	0,9	223,3	-1,8	0,2	22,5	-1,4
Снижение постоянных издержек	2,0	0,4	-0,5	6,0	26,3	-0,2	0,2	3,9	-0,3
Увеличение объема производства	2,1	0,3	х	172,8	6,0	х	309,7	3,7	х

Данные таблицы наглядно отражают изменение прибыли. Расчет чувствительности осуществлялся следующим образом:

$$i = \frac{\textit{Новое значение прибыли при измененных факторах} \times 100\%}{\textit{Предыдущее значение прибыли}} - 100\%$$

Наиболее сильное воздействие на прибыль оказывают цены реализации (по пищевому яйцу 10, 250 и 27,5%). Это означает высокую зависимость птицефабрик от цен, которые, являются, по сути, внешним фактором формирования прибыли. И если ЗАО «Русь» И ОАО «Западная» имеют возможности по управлению ценами в сторону их снижения (к тому же зависимость невысока - 10 и 27,5% соответственно), то даже небольшое снижение цен может привести птицефабрику ООО «Новая» к банкротству (чувствительность прибыли к однопроцентному изменению цены – 250%). С другой стороны, при благоприятной конъюнктуре рынка или проведении более эффективной маркетинговой стратегии темпы роста прибыли на последней птице-

фабрики также будут весьма значительными. Менее чувствительна к изменениям цен прибыль более рентабельных товаров – племенного яйца и цыплят.

Снижение постоянных издержек, как и следовало ожидать, не вызовет значительного изменения прибыли, лишь по суточным птенцам в ЗАО «Русь» чувствительность 6%, что объясняется высокой долей постоянных расходов из-за отсутствия комбикормов в структуре затрат, в отличие от яиц (по этой продукции чувствительность 2-4% и лишь в ООО «Новая» - 26,3%).

Особую актуальность вышеизложенная методика анализа на птицеводческих предприятиях приобретает ввиду вступления России во Всемирную торговую ассоциацию. Отечественным птицефабрикам предстоит работать в условиях жесткой конкуренции со стороны зарубежных предприятий. Маржинальный анализ может выступить основой для управления ценами, затратами. С использованием данной методики можно проводить демпинговую политику по завоеванию и удержанию рынков сбыта продукции птицеводства.

Литература:

1. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии. М.:Бизнес-Пресса, 2006.
2. Мишин Ю.А Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. – М. Дело и Сервис, 2002.
3. Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга. – М.: Дело и Сервис, 2006.
4. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М.: ИНФРА- М, 2003.
5. Шеремет А. Д., Сайфулин Р. С. Финансы предприятия. – М.: ИНФРА – М, 1999.

Аннотация:

Проведенные исследования позволяют не только тщательно изучить финансовое состояние яичных птицефабрик Курской области, но и выявить резервы роста эффективности их деятельности, а также возможности по управлению затратами, ценами и прибылью. Расчет ценовых коэффициентов позволяет сопоставить динамику реализационных цен с ценами на потребляемые ресурсы. Анализ чувствительности прибыли позволяет оценить воздействие на нее основных производственных факторов - цен, затрат, объемов производства.