

УДК 657.22

UDC 657.22

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
АНАЛИЗА В ПРИНЯТИИ
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ
ПРЕДПРИЯТИЯМИ
МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ
ПРОМЫШЛЕННОСТИ****USE OF MANAGEMENT ANALYSIS IN
MAKING MANAGERIAL DECISIONS IN MEAT
PROCESSING INDUSTRY ENTERPRISES**

Федосеева Оксана Ивановна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 3324-3410
e-mail: fedoseev417@rambler.ru

Fedoseeva Oksana Ivanovna
Cand. Econ. Sci., Associate Professor,
RSCI SPIN-code = 3324-3410
e-mail: fedoseev417@rambler.ru

Небавская Татьяна Валерьевна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 5268-3717
e-mail: vladsvstnv71@mail.ru
*Кубанский государственный аграрный
университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар,
Россия*

Nebavskaya Tatyana Valeryevna
Cand. Econ. Sci., Associate Professor,
RSCI SPIN-code = 5268-3717
e-mail: vladsvstnv71@mail.ru
*Kuban State Agrarian University named after
I.T.Trubilin, Krasnodar, Russia*

В статье исследуются проблемы использования возможностей управленческого анализа затрат на производство исходя из особенностей производства на примере предприятий мясоперерабатывающей отрасли. По мнению авторов, неправильный выбор базы распределения накладных расходов снижает точность расчета себестоимости отдельных видов продукции. Авторами дано обоснование того, что при выборе методики аналитических расчетов для решения управленческих задач (планирование ассортимента и других), необходимо ориентироваться на показатель ограниченной себестоимости. Сокращения статей себестоимости упрощает ее нормирование, учет, контроль и улучшается учет и контроль условно-постоянных, накладных расходов. Предложено обязательно рассчитывать маржинальный доход отдельных изделий, ибо изделия с более высоким маржинальным доходом вносят больший вклад в формирование общей прибыли предприятия

The article deals with problems of using of possibilities of management analysis of production expenses due to features of production on the example of enterprises of meat processing industry. To opinions of authors, the wrong choice of the base of distribution of indirect expenses reduces the exactness of calculation of prime costing of indirect expenses of separate types of products. The authors set out a basis that at the choice of methodology of analytical calculations for the decision of managerial tasks (planning of assortment and others), it is necessary to be oriented to the rate of direct costing. Reduction of items of prime costing simplified its setting of norms, account, control and an account and improves the control of conditionally-permanent, indirect expenses. It is suggested necessarily to expect the marginal profit of separate products, because products with higher marginal profit bring in a greater contribution to forming of general income of an enterprise

Ключевые слова: УЧЕТ, АНАЛИЗ, ЗАТРАТЫ,
ОГРАНИЧЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ,
МАРЖИНАЛЬНЫЙ ДОХОД

Keywords: ACCOUNTING ANALYSIS, COSTS,
DIRECT COSTING, MARGINAL PROFIT

Doi: 10.21515/1990-4665-134-038

Система «директ-костинг» является одной из вариаций системы калькулирования неполной себестоимости. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат (прямые затраты и переменная часть общепроизводственных), то

есть по носителям затрат распределяются лишь переменные издержки. Оставшуюся же часть издержек (постоянные расходы – постоянная часть общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческие) собирают на отдельном счете, их не включают в калькуляцию и периодически списывают на финансовые результаты, то есть учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. Запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство - так же оцениваются по переменным затратам.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов не используется. Он используется только во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа, а также в процессе принятия оперативных управленческих решений [1].

Нельзя сказать, что отношение к методу «директ-костинг» однозначно. С одной стороны, постоянные расходы существуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, и независимо от того, какая продукция на них производится. Постоянные затраты не участвуют в производстве, но содействуют ему; они не зависят от объемов производства и связаны с временным периодом. Постоянные расходы являются периодическими, и их следует сразу списывать на финансовый результат без внесения в себестоимость продукции. С другой стороны, производство не сможет функционировать без постоянных издержек, поэтому и в оценке запасов должна участвовать постоянная компонента производственных затрат.

В условиях использования метода «директ-костинг» отчет о доходах строится по схеме, которая содержит два показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль. Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным затратам. Таким образом, можно сказать, что

в состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. Если из суммы маржинального дохода исключить постоянные издержки, получим операционную прибыль.

Использование системы «директ-костинг» позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом и прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в условиях изменения деловой активности предприятия.

В современных условиях руководству предприятия необходимо знать, во что обходится производство отдельных видов производимой продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому один из принципов управленческого учета может быть сформулирован так: самая точная калькуляция – не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую внесены издержки, непосредственно обеспечивающие производство продукции (выполнение работы, оказание услуги). Такую калькуляцию позволяет осуществить система «директ-костинг». Она позволяет существенно упростить нормирование, планирование, а также учет и контроль затрат из-за сократившегося их числа. В результате чего себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – становятся лучше контролируемыми [4].

Теоретические аспекты расчета ограниченной себестоимости и ее аналитические возможности достаточно широко освещены в научной литературе. Но сейчас важно адаптировать методику управленческого анализа к специфике различных предприятий. Это легко сделать, используя «директ-костинг» в качестве учетной системы, где в основе – подразделение затрат на переменные и постоянные. Однако в отечественной практике по сути отсутствует фундаментальная классификация подобных затрат и методика их учета, что затрудняет

практическое применение данной системы. Очевидно, что в условиях инфляции даже «самые постоянные» расходы таковыми являются только в краткосрочной перспективе. Однако, аналитические возможности «директ-костинга» можно успешно применять и в условиях полного распределения затрат. Подобным образом поступают на западных предприятиях, где применяют математические методы разграничения косвенных затрат - разделения их на переменные и постоянные.

Возможность использования подобных методов нами рассмотрена на примере «Мясокомбината «Тихорецкий». В реальной жизни издержки, которые по сути своей являются исключительно постоянными или исключительно переменными, встречаются чрезвычайно редко [6]. Экономические же явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее. Поэтому в большинстве случаев затраты являются условно-постоянными (или условно-переменными). В этом случае изменение деловой активности организации также влияет на изменение условно-постоянных затрат, но в отличие от переменных затрат зависимость эта прямой не является. Условно-постоянные затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты.

Таким образом, любые издержки в общем виде можно представить формулой:

$$Y = a + bX \quad (1),$$

где Y – совокупные издержки, руб.;

a – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

b – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем выпуска продукции) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, то есть, $a = 0$, то речь идет о переменных затратах. Если же значение коэффициента реагирования затрат (b) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Для целей управления, в том числе для оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений, а также решения многих других вопросов, необходимо описать поведение затрат вышеприведенной формулой. Описать - то есть разделить затраты на постоянную и переменную части. В теории и практике управленческого учета существует несколько методов, способных помочь в решении этой задачи [5]. В частности, к этим методам относятся: метод корреляции, метод наименьших квадратов и метод высшей и низшей точек. Причем последний из названных методов на практике наиболее прост в применении.

С помощью метода высшей и низшей точек мы можем выделить в сумме совокупных затрат часть постоянных и переменных затрат и охарактеризовать поведение затрат. Для анализа и расчетов нами были выбраны данные ЗАО «Мясокомбината «Тихорецкий» о фактических накладных (общепроизводственных) затратах за достаточно стабильный период года (таблица 1). Общехозяйственные расходы сразу относят на счет 90 «Продажи».

Выделим долю постоянных расходов в косвенных издержках (общепроизводственных расходах) комбината самым простым способом – методом высшей и низшей точек.

Таблица 1 – Общепроизводственные затраты по колбасному цеху за первое полугодие

Период	Выпуск продукции, кг	Общепроизводственные расходы (накладные расходы), руб.
Январь	861516,49	2015599,60
Февраль	448638,82	1901366,43
Март	1186843,79	3517691,35
Апрель	1245916,45	4035343,79
Май	1088238,60	2579139,67
Июнь	1086843,98	2491403,04

Из приведенных данных видно, что наибольший объем производства продукции был достигнут в апреле (1245916,45 кг), ему соответствовала сумма общепроизводственных расходов, равная 4035343,79 руб. А в феврале, напротив, произведено минимальное количество колбасных изделий (448638,82 кг) при затратах на общепроизводственные нужды в сумме 1901366,43 руб.

Теперь находим отклонения в объемах производства и в затратах в максимальной и минимальной точках:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} \quad (2),$$

$$\Delta Z = Z_{\max} - Z_{\min} \quad (3),$$

где Δq – отклонение в выпуске продукции;

ΔZ – отклонение в затратах;

q_{\max} – максимальная точка выпуска продукции;

q_{\min} – минимальная точка выпуска продукции;

Z_{\max} – максимальная точка затрат;

Z_{\min} – минимальная точка затрат.

$$\Delta q = 1245916,45 - 448638,82 = 797277,63 \text{ кг};$$

$$\Delta Z = 4035343,79 - 1901366,43 = 2133977,36 \text{ руб.}$$

Ставка переменных расходов в составе общепроизводственных на 1 кг выпущенной продукции (или значение коэффициента реагирования затрат) определена по формуле:

$$C_T = \frac{\Delta Z}{\Delta q}, \quad (4),$$

что составит $C_T = \frac{2133977,36}{797277,63} = 2,67658$ руб.

Величину совокупных переменных общепроизводственных расходов в максимальной и минимальной точках вычисляем путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства:

$C_T \times q_{\max} = 2,67658 \text{ руб.} \times 1245916,45 \text{ кг} = 3334795,05 \text{ руб.}$ – совокупные переменные расходы в составе общепроизводственных расходов в максимальной точке (в апреле). Аналогично:

$C_T \times q_{\min} = 2,67658 \text{ руб.} \times 448638,82 \text{ кг} = 1200817,69 \text{ руб.}$ – совокупные переменные расходы в составе общепроизводственных расходов в минимальной точке (в феврале).

Из исходных данных, приведенных в таблице 1, общая сумма общепроизводственных расходов в апреле составила 4035343,79 руб., следовательно, на долю постоянных затрат в максимальной точке приходится $4035343,79 - 3334795,05 = 700548,74$ руб. Размер постоянных затрат в феврале (минимальная точка) составит $1901366,43 - 1200817,69 = 700548,74$ руб. Очевидно, что суммы должны быть и есть равны.

Таким образом, поведение фактических общепроизводственных затрат на производство продукции может быть описано формулой (1):

$$Y = 700548,74 + 2,67658 X.$$

Как видно из расчетов, метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель – прогнозирование поведения издержек при изменении деловой активности предприятия. Как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки. Она связана с тем, что значения двух крайних показателей, взятых для расчета, не всегда имеют репрезентативный характер. Поэтому из расчетов следует исключать случайные, нехарактерные данные [3].

Уточнив постоянную и переменную части общепроизводственных затрат, можно проанализировать расходы и уточнить состав фактических затрат на основное производство, то есть на выпуск колбасы. По данным таблицы 2 доля переменных затрат в общей сумме затрат составляла 43,04 %, постоянных затрат – 45,79 %, а затрат, классифицируемых как условно-постоянные, - 11,18 % от общих расходов на производство колбасы в год. Сюда вошли общецеховые расходы, поскольку эти расходы содержат и постоянную часть, и переменную. Причем стоимость сырья и материалов (основной статьи материальных затрат) занимала 35,74 % в общей себестоимости продукции, а все остальные материальные затраты - только 1,79%.

Согласно учетной политике ЗАО «Мясокомбинат «Тихорецкий», общецеховые расходы, списываются там пропорционально основной заработной плате производственных рабочих по каждому виду произведенной продукции.

Однако известно, что база распределения должна быть самым тесным образом связана с объемом производства, а в нашем случае - это сырье и материалы. Ведь в составе затрат на сырье и материалы приходится 37,53 %, а на оплату труда основных производственных рабочих - лишь 4,63 % (таблица 2). Очевидно, что такой выбор базы распределения накладных расходов снижает точность расчетов себестоимости отдельных видов продукции. Используя данные приведенных выше расчетов, уточним разделение условно-постоянных затрат на переменную и постоянную части (таблица 3). Воспользовавшись рассчитанной формулой поведения затрат и выделив постоянную часть накладных расходов комбината, можем проанализировать расходы за следующий месяц (июль) и рассчитать ограниченную себестоимость. Накладные расходы за июль составили 993164,91 рублей. Величина их переменной части будет равна $993164,91 - 700548,74 = 292616,17$ руб.

Таблица 2 - Состав и структура затрат на колбасное производство за год

Статья затрат	Сумма, руб.	Доля в общей сумме, %
Переменные затраты, всего	127772129,91	43,04
Материальные затраты	111414560,63	37,53
В том числе: сырье и материалы	106103487,61	35,74
Топливо	3276928,82	1,10
Энергия	2034144,25	0,69
Заработная плата основных рабочих	13745940,52	4,63
Отчисления на социальные нужды	2621628,76	0,88
Постоянные затраты, всего	135943103,58	45,79
Арендная плата	133806,59	0,05
Заработная плата административно-управленческого персонала	1885705,75	0,64
Отчисления на социальные нужды	366295,44	0,12
Услуги со стороны	3246370,81	1,09
Амортизация основных фондов	1180927,75	0,40
Общехозяйственные расходы	12912997,24	43,49
Условно-постоянные, всего	33181087,76	11,18
Общепроизводственные расходы	33181087,76	11,18
Итого	296896321,25	100,00

Таблица 3 – Уточненный состав и структура затрат на производство за год

Статья затрат	Сумма, руб.	Доля в общей сумме, в %
Переменные затраты, всего	160252668,93	53,98
Материальные затраты	111414560,63	37,53
В том числе: сырье и материалы	106103487,61	35,74
Топливо	3276928,82	1,10
Энергия	2034144,25	0,69
Заработная плата основных рабочих	13745940,52	4,63
Отчисления на социальные нужды	2621628,76	0,88
Переменная часть общепроизводственных расходов	32480539,02	10,94
Постоянные затраты, всего	136643652,32	46,02
Арендная плата	133806,59	0,05
Заработная плата административно - управленческого персонала	1885705,75	0,64
Отчисления на социальные нужды	366295,44	0,12
Услуги со стороны	3246370,81	1,09
Амортизация основных фондов	1180927,75	0,40
Общехозяйственные расходы	12912997,24	43,49
Постоянная часть общепроизводственных расходов	700548,74	0,24
Итого	296896321,25	100,00

В таблице 4 распределим переменные накладные расходы между видами продукции пропорционально затратам сырья по ставке, имеющей

значение 0,101 (292872,86 : 2897189,99) руб.

Далее можно определить все переменные издержки за исследуемый месяц по каждому виду мясных изделий, а следовательно вычислить долю брутто-прибыли (маржинального дохода) каждого изделия в общем маржинальном доходе организации. Именно эта доля, а не доход изделия, рассчитанный по полной себестоимости, отражает реальный вклад каждого мясного изделия в общую прибыль предприятия. Изделия, имеющие положительный маржинальный доход, участвуют в покрытии постоянных расходов предприятия и не могут быть убыточными.

Проанализировав данные таблицы 4, можно сказать, что часть продукции является убыточной. Однако, данная продукция является социально значимой для региона, и предприятие, в целом являясь рентабельным, не отказывается от ее выпуска, но несомненно, будет проигрывать в доходах по сравнению с теми предприятиями, которые выпускают только колбасные изделия.

Наглядность и важность показателя усеченной себестоимости при принятии управленческих решений еще ярче проявляются в сопоставлении с расчетом по полной себестоимости доли участия отдельных видов продукции в прибыли организации [2].

До настоящего времени, несмотря на многочисленные споры и рекомендации по базе распределения накладных расходов в мясной промышленности, такие издержки при подсчете полной себестоимости отдельных видов продукции по-прежнему опираются на зарплату основных рабочих (то есть распределение идет пропорционально этой базе). Известно, что база распределения должна самым тесным образом быть связана с объемом производства (здесь - с объемом выпуска мясных изделий).

Таблица 4 - Маржинальный доход отдельных видов продукции колбасного цеха, руб., июль

Виды продукции	Выручка от реализации	Переменные расходы					Маржинальный доход	Доля изделия в маржинальном доходе организации
		Сырье и материалы	Зарплата с отчислениями	Другие прямые затраты	Переменные косвенные затраты К = 0,101	Всего		
Колбаса Городская	196367,89	158715,39	2556,38	7726,41	16030,25	185028,43	11339,46	3,96
Колбаса Куриная	332539,18	264649,62	5024,05	13429,05	26729,61	309832,33	22706,85	7,92
Колбаса Осенняя с грибами	174050,80	129313,69	1322,73	2384,27	13060,68	146081,37	27969,43	9,76
Набор для 1-х блюд цыпленок т/у	956782,94	813777,83	12511,63	53981,89	82191,56	962462,91	-5679,97	-1,98
Крылышко цыпленка т/у	146138,62	132551,62	1247,97	1298,63	13387,71	148485,93	-2347,41	-0,82
Колбаса Новая вар 1 сорт	207848,02	127001,16	1066,29	1107,56	12827,11	142002,12	65845,9	22,98
Колбаса Русская вар	257841,65	189281,14	1909,51	2114,7	19117,40	212422,75	45418,9	15,85
Колбаски датские	1383271,67	1081899,54	33071,55	37701,66	109271,85	1261944,6	121327,07	42,34
Итого	3654840,77	2897189,99	58710,11	119744,17	292616,17	3368260,44	286580,33	100,0

Специфика производства мясной продукции заключается (помимо того, что используется единое сырье) в том, что основные рабочие часто одновременно заняты в производстве нескольких видов продукции, и их зарплата не может быть сразу отнесена на определенный вид готовой продукции. Это в значительной степени снижает точность расчетов.

Вот как на практике выглядит доходность мясной продукции (таблица 5). Исходные данные возьмем из предыдущего расчета.

При распределении условно-переменных затрат по видам продукции более целесообразно использовать в качестве базы распределения не заработную плату рабочих цеха, а затраты на сырье. Так как затраты на сырье имеют большую долю в общем объеме переменных затрат 37,53 %, по сравнению с заработной платой производственного персонала, которая составила всего 4,63 % в общем количестве переменных затрат. Значит, от затрат на сырье в большей степени будет зависеть изменение себестоимости. Нами рассчитаны доли участия конкретных видов производимой продукции в общей прибыли от реализации при условии распределения общепроизводственных расходов пропорционально различным базам распределения. В таблице 5 - при условии распределения общепроизводственных расходов пропорционально заработной плате основных работников, а в таблице 6 – при распределении общепроизводственных расходов пропорционально затратам на сырье и материалы. Таким образом, в наших расчетах при использовании двух различных баз распределения соответственно и результаты расчетов отличаются значительно. Так, при использовании в качестве базы распределения заработной платы наибольшие доли в прибыли приходятся на колбасу «Русскую в/с» (42,4 %), «Набор для первых блюд» (29,8 %), колбасу «Осеннюю» (24,6%). Незначительный вклад в прибыль: колбасы «Новой» составляет 5 %, колбасы «Куриной» - 2,4 % и «Городской» - 0,5%. А колбаски датские считаются убыточной продукцией (-5,5 %).

Таблица 5 - Доходность отдельных видов продукции колбасного производства (июль) (1 вариант), руб.

Виды продукции	Выручка от реализации	Себестоимость				Прибыль (убыток)	Доля изделия в прибыли от реализации
		Полная	Основная зарплата (база распределения)	Распределяемые накладные расходы (ОПР)	Другие		
Колбаса Городская	196367,89	195894,96	2556,38	22896,78	170441,80	472,93	0,46
Колбаса Куриная	332539,18	330101,72	5024,05	44999,00	280078,67	2437,46	2,38
Колбаса Осенняя с грибами	174050,80	148868,68	1322,73	11847,32	135698,63	25182,12	24,61
Набор для 1-х блюд цыпленок бройлер т/у	956782,94	926334,5	12511,63	112063,15	801759,72	30448,44	29,75
Крылышко цыпленка т/у	146138,62	145275,94	1247,97	11177,72	132850,25	862,68	0,84
Колбаса Новая вар 1 сорт	207848,02	202725,47	1066,29	9550,46	192108,72	5122,55	5,01
Колбаса Русская в/с	257841,65	214408,29	1909,51	17102,94	185395,84	43433,36	42,44
Колбаски датские	1383271,67	1388885,32	33071,55	296212,57	1059601,20	-5613,65	-5,49
Итого	3654840,77	3552494,88	58710,11	525849,94	2967934,83	102345,89	100,00

Таблица 6 - Доходность отдельных видов продукции колбасного производства (июль) (2 вариант), руб.

Виды продукции	Выручка от реализации	Себестоимость				Прибыль (убыток)	Доля изделия в прибыли от реализации
		Полная	Сырье и материалы (база распределения)	Распределяемые накладные расходы (ОПР)	Другие		
Колбаса Городская	196367,89	201805,57	158715,39	28807,39	14282,79	-5437,68	-5,31
Колбаса Куриная	332539,18	333137,54	264649,62	48034,82	20453,1	-598,36	-0,59
Колбаса Осенняя с грибами	174050,80	160492,24	129313,69	23470,88	7707,67	13558,56	13,25
Набор для 1-х блюд цыпленок бройлер т/у	956782,94	961974,82	813777,83	147703,47	493,52	-5191,88	-5,07
Крылышко цыпленка т/у	146138,62	158156,79	132551,62	24058,57	1546,6	-12018,17	-11,74
Колбаса Новая вар 1 сорт	207848,02	216226,16	127001,16	23051,15	66173,85	-8378,14	-8,19
Колбаса Русская в/с	257841,65	231660,53	189281,14	34355,18	8024,21	26181,12	25,58
Колбаски датские	1383271,67	1289041,23	1081899,54	196368,48	10773,21	94230,44	92,07
Итого	3654840,77	3552494,88	2897189,99	525849,94	129454,95	102345,89	100,00

Если же в качестве базы распределения использовать затраты на сырье, в расчетах картина значительно изменяется (таблица 6). Так, наибольший вклад в прибыль принадлежит: колбаскам датским (92 %), почти 26 % - колбасе «Русской», 13,25 % - «Осенней». При этом свой «неблагоприятный» вклад в прибыль вносят «Крылышки», колбаса «Новая», «Городская», «Набор для первых блюд» и колбаса «Куриная».

Таким образом, реальная картина прибыльности различных видов продукции искажена. Именно так можно объяснить тот факт, что переходный период легче преодолели те мясные комбинаты, которые сделали ставку на производство продукции, пользующейся повышенным спросом. Из вышесказанного следует, что при выборе методики аналитических расчетов для решения таких управленческих задач (как например, планирование ассортимента и других) необходимо ориентироваться на показатель не полной, а ограниченной себестоимости. Кроме того, обязательно нужно рассчитывать маржинальный доход конкретных изделий, ибо изделия с более высоким маржинальным доходом вносят больший вклад в формирование общей прибыли предприятия.

На основании проведенных нами исследований могут быть сформулированы предложения по совершенствованию учета и выхода продукции основного производства:

1) Для более эффективной работы предприятия в целом использовать возможности управленческого учета и анализа затрат на производство для принятия управленческих решений. Возможно, возложить обязанности по ведению управленческого учета и анализа на экономиста.

2) Специфика производства мясной продукции должна учитываться при распределении накладных расходов (в частности общепроизводственных).

3) По результатам расчетов можно сказать, что, выбирая методики

аналитических расчетов для решения управленческих задач необходимо ориентироваться на показатель ограниченной себестоимости и обязательно рассчитывать маржинальный доход изделий, ибо изделия с более высоким маржинальным доходом вносят больший вклад в формирование общей прибыли предприятия.

Система «директ-костинг» заостряет внимание руководства предприятия на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большей рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно - постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

4) Обратить особое внимание на результаты анализа финансовой устойчивости и платежеспособности предприятия как основы для более эффективного управления ими и принятия правильных управленческих решений руководством.

Список литературы

1. Небавская Т.В. Точка безубыточности и прогноз поведения финансовых результатов при изменении уровня деловой активности организации / Т.В. Небавская. - В сборнике: Стратегия развития современной экономической науки в условиях глобализации и трансформации экономики. Сб. статей по материалам III международ. научно-практической конференции, Краснодар, КубГАУ, 2015. - С. 96-99.

2. Небавская Т.В., Рожкова О.С. Место стратегического управленческого учета в системе управления организацией / Т.В. Небавская, О.С. Рожкова. – В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение: материалы VI

Международной научной конференции. (г. Краснодар, 20-22 апр. 2016 г.). Ч. 1. / Кубанский ГАУ. – Майкоп: Изд-во Магарин О. Г., 2016. – С. 311-317.

3. Небавская Т.В., Тритяк Ю. Маржинальный анализ как инструмент управленческого учета / Т.В. Небавская, Ю. Тритяк. - В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение: материалы VI Международной научной конференции. (г. Краснодар, 20-22 апр. 2016 г.). Ч. 1. / Кубанский ГАУ. – Майкоп: Изд-во Магарин О. Г., 2016. – С. 283-287.

4. Небавская Т.В., Фахратова С.И. Управленческий учет затрат производства / Т.В. Небавская, С.И. Фахратова. - Актуальные вопросы развития современного общества - Сб. научных статей 6-ой Международной научно-практической конференции - Курск, 2016. – С. 312-315.

5. Федосеева О.И., Федосеев А.А. Актуальные проблемы стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат / О.И. Федосеева, А.А. Федосеев. – В сборнике: Новые реалии в инновационном развитии экономической мысли. – Сборник научных статей по материалам 5 Международной научно-практической конференции. – Краснодар: КубГАУ, 2017. – 284 с.

6. Чернявская С.А., Небавская Т.В. Организация оперативного планирования и управленческого контроля в отрасли животноводства / С.А. Чернявская, Т.В. Небавская. - Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета, 2015. № 111. - С. 1767-1780.

References

1. Nebavskaja T.V. Tochka bezubytchnosti i prognoz povedenija finansovyh rezul'tatov pri izmenenii urovnja delovoj aktivnosti organizacii / T.V. Nebavskaja. - V sbornike: Strategija razvitija sovremennoj jekonomicheskoy nauki v uslovijah globalizacii i transformacii jekonomiki. Sb. statej po materialam III mezhdunarod. nauchno-prakticheskoy konferencii, Krasnodar, KubGAU, 2015. - S. 96-99.

2. Nebavskaja T.V., Rozhkova O.S. Mesto strategicheskogo upravlencheskogo ucheta v sisteme upravlenija organizaciej / T.V. Nebavskaja, O.S. Rozhkova. – V sbornike: Formirovanie jekonomicheskogo potenciala sub#ektov hozjajstvennoj dejatel'nosti: problemy, perspektivy, uchetho-analiticheskoe obespechenie: materialy VI Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii. (g. Krasnodar, 20-22 apr. 2016 g.). Ch. 1. / Kubanskij GAU. – Majkop: Izd-vo Magarin O. G., 2016. – S. 311-317.

3. Nebavskaja T.V., Tritjak Ju. Marzhinal'nyj analiz kak instrument upravlencheskogo ucheta / T.V. Nebavskaja, Ju. Tritjak. - V sbornike: Formirovanie jekonomicheskogo potenciala sub#ektov hozjajstvennoj dejatel'nosti: problemy, perspektivy, uchetho-analiticheskoe obespechenie: materialy VI Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii. (g. Krasnodar, 20-22 apr. 2016 g.). Ch. 1. / Kubanskij GAU. – Majkop: Izd-vo Magarin O. G., 2016. – S. 283-287.

4. Nebavskaja T.V., Fahratova S.I. Upravlencheskij uchet zatrat proizvodstva / T.V. Nebavskaja, S.I. Fahratova. - Aktual'nye voprosy razvitija sovremennogo obshhestva - Sb. nauchnyh statej 6-oj Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii - Kursk, 2016. – S. 312-315.

5. Fedoseeva O.I., Fedoseev A.A. Aktual'nye problemy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta i strategicheskogo analiza zatrat / O.I. Fedoseeva, A.A. Fedoseev. – V sbornike: Novye realii v innovacionnom razvitii jekonomicheskoy mysli. – Sbornik nauchnyh statej po materialam 5 Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii. – Krasnodar: KubGAU, 2017. – 284 s.

6. Chernjavskaja S.A., Nebavskaja T.V. Organizacija operativnogo planirovanija i

upravlenskogo kontrolja v otrasli zhivotnovodstva / S.A. Chernjavskaia, T.V. Nebavskaja.
- Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo
agrnogo universiteta, 2015. № 111. - S. 1767-1780.