

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧЕРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ «ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

На правах рукописи

КОТЛЯЧКОВ ОЛЕГ ВАСИЛЬЕВИЧ

**УПРАВЛЕНИЕ МОЛОЧНО-ПРОДУКТОВЫМ
ПОДКОМПЛЕКСОМ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ЭФФЕКТИВНЫХ МОДЕЛЕЙ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексами – АПК и сельское хозяйство)
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
(бухгалтерский учет и экономический анализ)

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
доктор экономических наук,
профессор Р.А. Алборов

Ижевск – 2007

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ И РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ПРОИЗВОДСТВУ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ.....	10
1.1. Современное состояние производства молочной продукции и необходимость организации управленческого учета и контроля затрат в системе управления переработкой молока	10
1.2. Экономическое содержание и классификация издержек производства в информационной системе управления организаций по переработке молока...	30
1.3. Методологические аспекты оценки материальных затрат в системе ценообразования и управления себестоимостью молочной продукции	56
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ, УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ.....	70
2.1. Оптимизация интеграции оперативного контроля, методов и систем управленческого учета затрат в управлении процессом производства молочной продукции.....	70
2.2. Объекты планирования, контроля и учета затрат на производство молочной продукции в централизованной и децентрализованной системе управления	83
2.3. Организация планирования, управленческого учета и контроля затрат по носителям и статьям калькуляции в системе управления производством молочной продукции.....	94
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЬНО-ОЦЕНОЧНОГО МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	111
3.1. Сущность, принципы и критерии эффективности производства продукции и управления переработкой молока	111
3.2. Методика комплексной оценки эффективности производства и управления деятельностью организаций по переработке молока.....	119
3.3. Контроль и оценка эффективности управления деятельностью центров ответственности в организациях по производству молочной продукции	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	149
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	156
ПРИЛОЖЕНИЯ	169

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений в аграрном секторе экономики предопределяет необходимость формирования эффективной системы управления деятельностью организаций по производству молочной продукции. Средством достижения этого является реализация обширного перечня мероприятий по приведению организаций в соответствие со стратегией их развития и требует решения крупных научно-практических и организационно-методических проблем: совершенствования управления путем расширения его функций и использования экономических методов менеджмента; повышение эффективности производства, свойств предпринимательской деятельности и конкурентоспособности организаций; улучшение финансового состояния и платежеспособности организаций и т.д. Молочная промышленность – это отрасль АПК, которая является связующим звеном между сельскохозяйственными товаропроизводителями и потребителями молочной продукции. Поэтому мероприятия по повышению эффективности производства молочной продукции в организациях по переработке молока представляется целесообразным связывать с результативностью производства данной продукции в сельскохозяйственных организациях и покупательной способностью населения. Это будет способствовать оптимальному перераспределению доходов между сельскохозяйственными организациями по производству молока и организациями по его переработке через систему рыночного ценообразования.

Отсюда возникает необходимость принятия принципиально новых и научно обоснованных управленческих решений по стратегии развития организаций. Оптимальное управление производством молочной продукции путем регулирования хозяйственных процессов и мобилизации внутренних резервов в деятельность перерабатывающих организаций требует определения контрольно-оценочных показателей эффективности производства и системы менеджмента в этих хозяйствующих субъектах.

Основной информационной базой управления и оценки эффективности производства молочной продукции в перерабатывающих организациях являются

управленческий учет, контроль и планирование. Они должны обеспечивать все необходимые информационные потребности внутреннего управления организаций – оперативных, тактических и стратегических решений по регулированию хозяйственных процессов. Поэтому информация управленческого учета, контроля и планирования в современных условиях должна обладать определенными свойствами (достоверность, оперативность, уместность, гибкость и др.) и качественными характеристиками (существенность, релевантность, надежность, полезность) для управления хозяйственными процессами и деятельностью организаций по переработке молока. Это требует сделать более активные шаги по совершенствованию планирования, управленческого учета, повышению их контрольно-аналитических функций в системе управления производством молочной продукции.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.41. Организационно-экономические аспекты управления технологическими процессами в сельском хозяйстве; 15.42. Стратегическое управление агропромышленными комплексами, предприятиями и отраслями сельского хозяйства); 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.9. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа; 1.12. Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ).

Состояние изученности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и организации практики управления деятельностью экономических субъектов освещены в трудах отечественных ученых - экономистов: Л.И.Абалкина, А.И. Алтухова, В.А. Агеева, В.Р. Боева, О.И. Боткина, О.С.Виханского, В.А. Добрынина, А.П. Зинченко, В.В. Ковалева, Ю.Б. Королева, Э.М. Короткова, Н.К. Моисеевой, В.И. Некрасова, А.К. Осипова, Ю.С. Перевощикова, А.А. Сергеева, И.Г. Ушачева, А.Д. Шеремета, М.И. Шишкина, А.А.Шутькова, К.В. Щиборща и др.

Общие вопросы учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью организаций АПК нашли отражение в работах видных отечественных и зарубежных ученых: Р.А. Алборова, М. Альберта, И. Ансоффа, П. Арнольда, П.С.Безруких, Н.Г. Белова, С.М. Бычковой, М.В. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича,

К. Друри, Т.П. Карповой, Н.А. Кокорева, Д. Коллдуэла, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, А.И. Павличева, В.Ф. Палия, А.Н. Пыткина, И.Т. Хорнгрена, Л.И.Хоружий, Н.Н. Хорохордина, В.Г. Широбокова, Ф. Шмаунца, Н.Г. Чумаченко, Р. Энтони и др.

Существенный успех в теории и практике проектирования управления деятельностью организаций вызвал необходимость обоснования места и роли его функций в современной системе менеджмента и решения ряда теоретических и методологических проблем их развития. Однако применительно к современным условиям деятельности перерабатывающих организаций и, соответственно, изменениям их внутренней и внешней среды, проблемы организации управленческого учета хозяйственных процессов и контрольно-аналитического обеспечения оценки эффективности управления производством молочной продукции исследованы пока недостаточно. Совершенствование управления в организациях по производству молочной продукции требует четкого определения показателей оценки эффективности производства, улучшения информационной базы и оценки контрольно-оценочного механизма менеджмента.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также практическая важность повышения эффективности управления деятельностью производством молочной продукции в перерабатывающих организациях обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертации является обоснование теоретических положений и разработка рекомендаций по совершенствованию управления производством молочной продукции с использованием гибких систем управленческого учета и развития контрольно-оценочного механизма менеджмента в перерабатывающих организациях.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование состояния производства молочной продукции как объекта управления эффективностью деятельности перерабатывающих организаций;

- обоснование теоретических положений функционирования эффективной системы управления производством и предпосылок организации рациональной модели её информационной базы в организациях по переработке молока
- уточнение классификации издержек производства и разработка методических аспектов оценки материальных затрат по справедливой стоимости в информационной системе управления производством молочной продукции;
- разработка организационно-методических рекомендаций по планированию, управленческому учету и контролю затрат на производство молочной продукции в системе управления деятельностью перерабатывающих организаций;
- совершенствование контрольно-оценочного механизма управления производством молочной продукции на основании показателей управленческого учета перерабатывающих организаций.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы учетно-аналитического обеспечения управления организаций по переработке молока. Объектом исследования являются организации по производству молочной продукции Удмуртской Республики.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии управления, управленческого учета, экономического анализа и другим экономическим и аграрным наукам. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование и абстрагирование, расчетно-конструктивный, экономико - статистический, приемы апробирования, систематизации изучаемого теоретического и практического материала.

При разработке вопросов диссертации использовались данные организаций по переработке молока Удмуртской Республики, материалы Госкомстата Удмуртской Республики, научных учреждений, а также результаты личных наблюдений и исследований автора работы.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке рекомендаций по совершенствованию управления производством, его информационной базы и контрольно-оценочного механизма менеджмента в организациях по переработке молока. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- обоснованы теоретические положения функционирования эффективной системы управления производством с использованием гибких систем управленческого учета и контроля в организациях по переработке молока;

- уточнена классификация издержек производства по различным признакам и предложены методические аспекты оценки материальных затрат в информационной системе управления производством молочной продукции;

- разработаны организационно-методические рекомендации по планированию, управленческому учету и контролю затрат на производство молочной продукции в системе управления деятельностью перерабатывающих организаций;

- предложена система оперативного управления производством молочной продукции по модели «затраты–выпуск–результат» в организациях по переработке молока;

- разработана методика комплексной оценки эффективности производства молочной продукции и управления деятельностью перерабатывающих организаций и их сегментов (центров ответственности).

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации по направлены на совершенствование и повышение эффективности функционирования системы управления производством молочной продукции в перерабатывающих организациях.

Практическое применение полученных результатов позволит: создать в организациях по переработке молока рациональную информационную базу управления эффективностью производства молочной продукции; усилить взаимосвязь и взаимодействие всех функций управления деятельностью организаций по переработке молока; обеспечить комплексный подход к оценке использования ресурсов организаций, оптимизации принятия управленческих решений по регулированию

производственных процессов; мобилизации внутренних резервов повышения эффективности деятельности перерабатывающих организаций.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно-практических и научно-методических конференциях Ижевской ГСХА (2002-2006 г.г.), Удмуртского ТИПБ (2004-2005 г.г.), Государственного контрольного комитета Удмуртской Республики (2004-2005 г.г.), РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева (2006 г.). Отдельные научные результаты при выполнении хоздоговорной темы «Разработка методики эффективности использования государственных средств».

Основные научные результаты диссертации были приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики, Государственным контрольным комитетом Удмуртской Республики. Теоретические положения и методические аспекты, выдвинутые в диссертации, могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при подготовке специалистов экономического профиля. По теме диссертации опубликованы 15 научных работ общим объемом 21,51 п.л., в том числе авторских 19,97 п.л.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений (4). Основное содержание работы изложено на 155 страницах машинописного текста, содержит 16 таблиц, 13 схем и рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе – «Теоретико-методологические положения управления производством и развития управленческого учета в организациях по производству молочной продукции» - исследовано современное состояние производства молочной продукции и обоснованы теоретические положения функционирования эф-

фективной системы управления деятельностью организаций по переработке молока на базе развития в них управленческого учета и контроля.

Во второй главе – «Организационно-управленческие аспекты планирования, учета и контроля затрат на производство молочной продукции» - определены приоритетные направления оптимизации интеграции методов производственного учета, оперативного контроля, планирования затрат и организации управленческого учета в системе управления производством молочной продукции с целью принятия эффективных управленческих решений.

В третьей главе – «Совершенствование контрольно-оценочного механизма управления производством молочной продукции в перерабатывающих организациях» - предложена система контроля и управления производством молочной продукции по схеме «затраты – выпуск – результат»; разработана методика комплексной оценки эффективности производства и управления ресурсами организаций по переработке молока и их производственных подразделений.

В заключении обобщены основные выводы и результаты диссертационного исследования.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ И РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ПРОИЗВОДСТВУ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

1.1. Современное состояние производства молочной продукции и необходимость организации управленческого учета и контроля затрат в системе управления переработкой молока

Молочная промышленность производит продукцию пищевого, технического и медицинского назначения. Такое разнообразие вырабатываемой продукции обусловлено спецификой перерабатываемого сырья. Эти виды сырья относятся к многокомпонентным, при переработке которых возможно получать разную по назначению продукцию. Основное назначение молочной промышленности – это производство молочных продуктов, которые занимают особое место в рационе питания человека. Питательность молочных продуктов определяется биологической ценностью веществ, входящих в их состав. В молочной промышленности кроме цельного молока используют обезжиренное молоко и сыворотку для производства молочного белка, казеина, казеинатов, молочного сахара, сгущенной и сухой молочной сыворотки. Эта продукция применяется в различных отраслях экономики для выработки как пищевых, так и технических продуктов [73].

Молочная промышленность включает организации по производству животного масла, цельномолочной продукции, молочных консервов, сухого молока, сыра, брынзы, мороженого, казеина и другой молочной продукции.

В начале 90-х годов XX века СССР являлся самым крупным молочным производителем в мире. В 1990 году СССР производил около 100 млн. тонн молока. Однако уже тогда «молочное могущество» нашей страны вызывало большие сомнения. Рост объемов производства достигался за счет увеличения количества молочного стада, а не за счет повышения продуктивности скота, как это происходило в США и европейских странах: в СССР среднегодовые удои на корову не превышали 2,6-2,8 тонн в год, тогда как на Западе этот показатель составлял 5-10 тонн. В период 1990 –2000 годов наблюдалось резкое падение численности стада.

В настоящее время в молочной отрасли РФ сложилась острая ситуация, которая может оказаться критической для многих организаций рынка. По данным Российского союза предприятий молочной отрасли, рост рынка, начавшийся в 2001-2002 гг. (около 10-15 % в год), сильно замедлился в 2003 году, а в 2004-м практически сошел на нет, составив около 2 % в натуральном выражении. Практически все перерабатывающие организации заявляют о существенном снижении рентабельности. Издержки производителей выросли за 2004 год более чем на 20 %, в то время как цена конечного продукта выросла примерно на 14 %. Дальнейший рост цен на молочную продукцию может привести лишь к спаду объемов продаж и сокращению рынка. В настоящее время рост цен сдерживается за счет маржи перерабатывающих организаций [79, с. 28].

По мнению производителей, причина кризисной ситуации – растущий дефицит сырья, и, как следствие рост закупочных цен на него. Общее производство молока в сельском хозяйстве в 2004 году уменьшилось на 1,2 млн. тонн, а в 2005 году на 1 млн. тонн. Падение производства молока связывают с уменьшением поголовья молочного стада. По данным Росстата, с 2000 года в хозяйствах всех категорий оно сократилось более чем на 20 %, при этом рост среднего уровня надоев на одну корову каждый год составляет примерно 10 %, однако повышение продуктивности не восполняет потери объемов в производстве молока. Сокращение поголовья объясняется экономическими трудностями. С ростом стоимости электроэнергии, топлива и др. растет себестоимость продукции и снижается её рентабельности в сельскохозяйственных организациях (с 22 % в 1999 году до 5 % в 2004 году), что и привело к снижению поголовья.

В сложившейся ситуации молочные компании работают в условиях острого дефицита сырья. Несмотря на это, производство конечного продукта незначительно, но растет. Недостаток сырья производители компенсируют увеличением использования порошкового молока и различных добавок (модернизированного крахмала, эмульгаторов, подсластителей, растительных жиров). Ассортиментная политика молочной промышленности развивается в сторону выпуска высокотехнологичных продуктов, в которых меньше удельный вес молока, а биологических

компонентов больше. Кроме того, данные виды продукции имеют значительную рентабельность, что позволяет компенсировать падение маржи по самым простым цельномолочным продуктам.

В Удмуртской Республике характеристики численности стада коров представлены на рисунке 1.1.

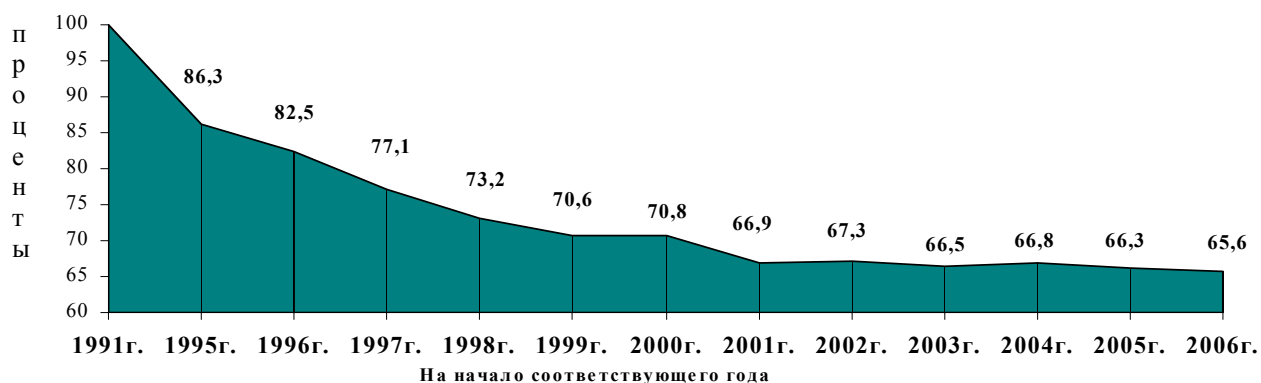


Рис. 1.1 . Численность коров в % к 1991 году в Удмуртской Республике

Таким образом, необходимо отметить, что за последние 15 лет резко снизилось поголовье коров, хотя за последние годы наблюдается некоторая тенденция к стабилизации поголовья коров в Удмуртии, что может свидетельствовать о возможностях потенциального выхода молочной промышленности из сырьевого кризиса. За последние годы, благодаря улучшению кормовой базы, зооветеринарной и племенной работы в отдельных хозяйствах республики добились высокой продуктивности коров, что позволило существенно увеличить его производство в сельскохозяйственных организациях (рис. 1.2., табл. 1.1.). Увеличение объемов производства молока позволили значительно увеличить объемы его реализации перерабатывающим организациям (табл. 1.2.).

Таблица 1.1

Производство молока в крупных, средних и малых сельскохозяйственных предприятиях (тыс. тонн)

Районы	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Удмуртская Республика, всего	369,2	344,4	367,5	402,2	414,9	416,0	434,3
Алнашский	17,2	17,9	19,9	22,8	23,5	24,8	28,2
Балезинский	22,9	25,0	28,5	30,8	30,8	30,1	30,1
Вавожский	17,0	17,5	18,6	20,3	21,6	23,7	25,5
Воткинский	22,1	18,3	20,2	22,3	21,8	22,3	23,0

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Глазовский	23,8	22,7	24,9	26,0	26,9	25,7	26,1
Граховский	8,5	8,4	9,2	9,9	10,4	9,9	11,2
Дебесский	12,7	12,4	14,1	14,3	14,9	15,9	16,9
Завьяловский	26,8	23,3	23,7	24,3	25,8	25,2	24,7
Игринский	13,0	12,7	12,6	12,9	13,5	13,6	13,7
Камбарский	1,8	1,5	1,4	1,8	1,9	1,9	2,0
Каракулинский	7,8	6,8	7,8	8,6	8,6	7,8	8,0
Кезский	14,2	14,0	14,6	15,6	17,1	17,4	17,8
Кизнерский	8,6	7,3	7,9	8,6	8,9	8,6	9,2
Киясовский	10,7	8,1	8,7	10,3	10,9	10,2	12,3
Красногорский	8,4	7,3	7,1	8,0	8,8	8,5	8,1
Малопургинский	19,3	18,0	19,5	22,9	23,4	24,0	26,0
Можгинский	29,5	28,0	29,5	32,5	33,1	33,7	34,1
Сарапульский	19,3	15,9	16,9	20,3	20,7	18,2	19,6
Селтинский	8,7	7,4	7,6	8,6	9,3	10,1	10,5
Сюмсинский	3,3	2,5	2,4	2,8	2,6	2,9	3,1
Увинский	25,2	24,2	24,1	27,1	28,4	30,9	31,8
Шарканский	17,1	16,7	18,7	19,9	20,1	20,1	21,3
Юкаменский	13,2	12,5	13,5	15,2	15,3	15,2	15,3
Якшур-Бодьинский	6,4	6,0	6,3	6,5	6,8	6,4	6,0
Ярский	11,7	10,0	9,8	9,9	9,8	8,9	9,8

Таблица 1.2

Реализация молока крупными, средними и малыми сельскохозяйственными предприятиями (тонн)

Районы	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Удмуртская Республика, всего	306624	288105	316343	346845	360477	369252	395097
Алнашский	14080	14988	17018	19860	21077	22114	26247
Балезинский	18584	20805	25010	26998	27032	27094	27718
Вавожский	14609	14684	16071	17476	19033	21805	23403
Воткинский	18321	15218	17246	19456	19284	19672	20802
Глазовский	19385	19182	21331	22460	23601	23259	24836
Граховский	7466	7399	8348	8746	9542	9442	11192
Дебесский	10281	9759	11580	12055	12306	13832	15234
Завьяловский	22291	19586	20002	20283	21427	21747	21068
Игринский	10847	10751	10871	10036	11609	12230	11890
Камбарский	1560	1308	1282	1650	1666	1755	1858
Каракулинский	5919	5016	6002	7085	6880	6080	6727
Кезский	12265	12609	13776	14684	15842	16409	16865
Кизнерский	7102	5670	6574	6963	7460	7445	8081
Киясовский	8748	6295	7354	8827	9600	8548	11472
Красногорский	6549	5567	5778	6629	7304	7146	6922
Малопургинский	17243	16131	17966	21203	21090	22571	24942
Можгинский	27340	26520	27619	30482	31401	31455	34987
Сарапульский	15182	12681	13918	17319	17701	15685	17461
Селтинский	6995	5743	6280	6975	7649	8656	9167

Продолжение таблицы 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Сюмсинский	2648	1947	2055	2488	2131	2502	2641
Увинский	21066	20692	20780	23770	24667	28198	28739
Шарканский	13511	13280	15451	15813	16307	17550	19211
Юкаменский	10445	9770	10961	12476	12481	11326	10343
Якшур-Бодьинский	5079	4645	5027	5066	5337	4870	4711
Ярский	9108	7859	8043	8045	8050	7861	8580

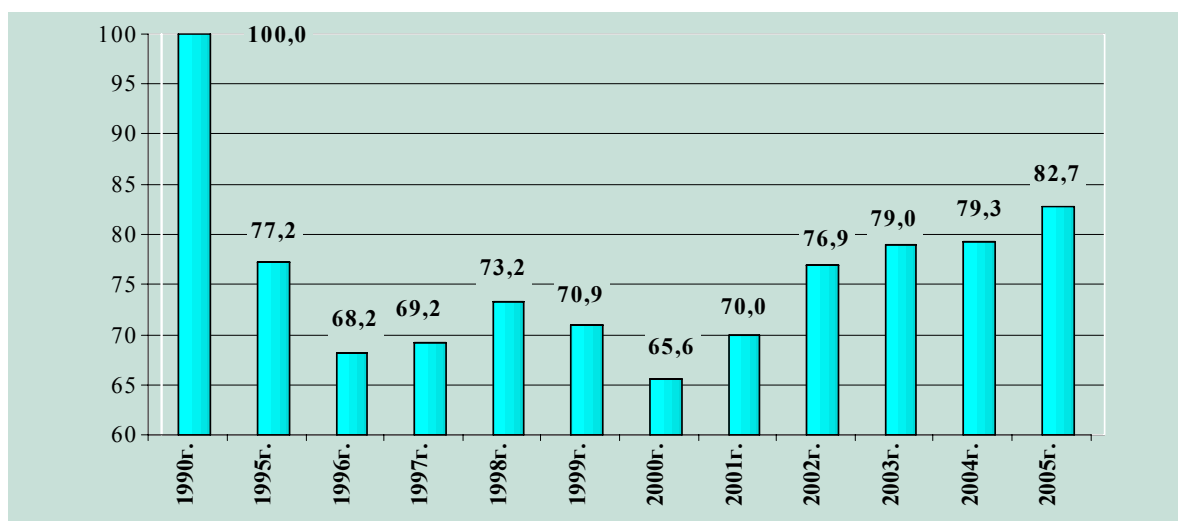


Рис. 1.2. Производство молока в % к 1990 году в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики

Таким образом, данные, приведенные на рисунках 1.1 и 1.2, свидетельствуют, что производство молока в период с 2000 года имеет тенденцию к росту, при этом если данную тенденцию сопоставить со стабилизацией поголовья коров, то необходимо говорить о значительном росте продуктивности дойного стада. Это в целом подтверждается данными, представленными на рисунке 1.3.

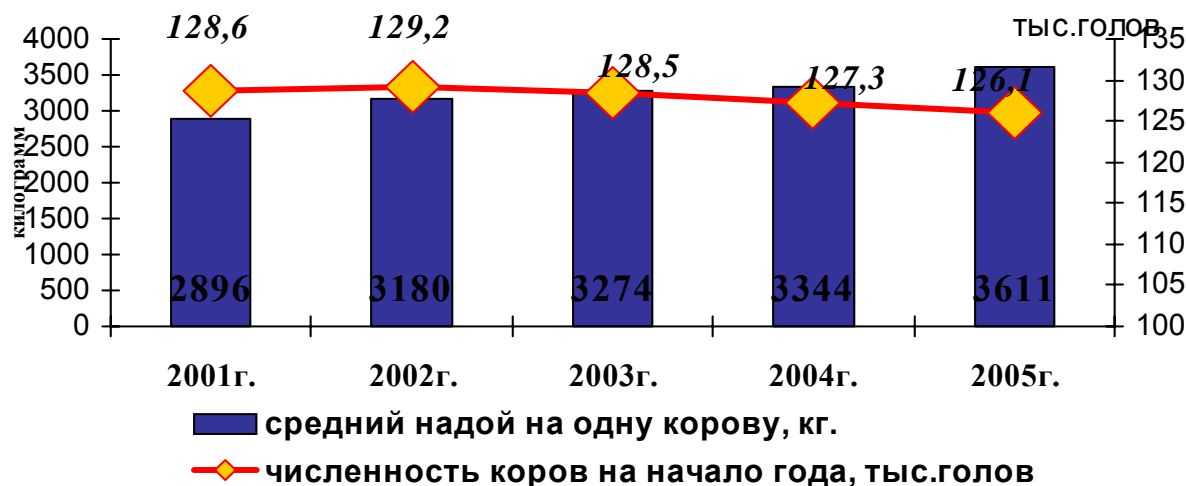


Рис. 1.3. Показатели численности и продуктивности молочного стада коров в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики

В результате увеличения производства молока сельскохозяйственными организациями Удмуртской Республики, произошел рост производства молочной продукции в перерабатывающей промышленности (табл. 1.3, 1.4, приложение 4).

Таблица 1.3

Производство молочной продукции в Удмуртской республике, тыс. т.

Показатель	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.
Масло животное	7,36	8,36	9,35	9,86	10,11
Сыр жирный (включая брынзу)	7,99	9,06	10,45	10,64	10,86
Сухое цельное молоко	1,63	1,62	1,15	0,83	0,79
Цельномолочная продукция	111,45	110,76	109,70	113,52	115,21

Приведенные в таблице 1.3 данные свидетельствуют об увеличении производства молочной продукции (производство её по районам Удмуртской Республики приведено в таблице 1.4), приведенные показатели косвенно свидетельствуют об эффективности производства молочной продукции перерабатывающими организациями Удмуртской Республики.

Таблица 1.4

Производство цельномолочной продукции перерабатывающими и сельскохозяйственными организациями Удмуртской Республики, тонн

Районы	Цельномолочная продукция, тонн				
	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
1	2	3	4	5	6
Удмуртская Республика, всего	104839	109137	111452	110754	109695
Алнашский	-	-	-	-	10
Воткинский	2985	3105	1803	1844	2506
Глазовский	20816	16881	16374	17514	2416
Граховский	25	4	-	-	56
Завьяловский	4586	3211	1750	1755	9106
Игринский	7231	6993	6252	6267	6747
Камбарский	396	10	255	-	-
Каракулинский	107	827	1353	1929	2596
Кезский	6426	8649	12283	12250	16140
Кизнерский	410	631	395	-	-
Малопургинский	398	424	461	866	-
Можгинский	4474	5807	5863	7559	7497
Сарапульский	1708	318	555	472	627
Селгинский	381	248	362	295	700
Сюмсинский	788	537	224	-	-
Увинский	9618	11711	10084	11498	7547
Шарканский	773	55	-	-	-
Юкаменский	11	219	245	71	-
г.Ижевск	15442	21287	23258	21010	17515
г.Воткинский	10896	11343	11643	9253	5754

Продолжение таблицы 1.4

1	2	3	4	5	6
г.Глазов	-	-	-	-	12456
г.Можга	5307	4724	5486	6374	5789
г.Сарапул	12061	12153	12806	11797	12233

В связи увеличением производства молочной продукции, её ассортимента и других факторов усложняются технологические процессы в перерабатывающих организациях. При переработке молока и производстве молочной продукции в указанных организациях используют сложные технологии физической, биологической и прочей обработки, переработки молока и производства молочной продукции. В данной отрасли используют сложную технологию производства, специфические компоненты материальных затрат, различные организационные формы производства, организации труда и его оплаты. Поэтому в организациях по производству молочной продукции необходимо повышать эффективность производства и системы управления путем развития социально-экономических методов менеджмента. Для совершенствования системы управления производством молочной продукции, улучшения взаимодействия его функций возникла объективная необходимость развития информационной базы менеджмента управленческого учета, контроля и анализа затрат на производство, выпуска продукции и результатов её эффективности.

Эффективность производства молочной продукции, как и любой другой вид деятельности, во многом зависит от степени эффективности системы управления. Управление может рассматриваться (определяться) как: наука, система, структура, механизм, искусство, специфический вид деятельности, функция производства, целенаправленное воздействие, процесс и др.

В обобщенном понимании управление – это функция любой организованной системы, направленная на сохранение динамического равновесия со средой и на ее развитие [128, с. 578]. При этом можно говорить, что управление, - это сложное социальное явление и процесс, - предполагающее целенаправленное воздействие на элементы и связи системы стадий воспроизводства организации для достижения поставленных перед ней целей [12, с. 9].

Процесс управления производством можно характеризовать и как взаимосвязанное, одновременное или периодическое целенаправленное воздействие совокупности его функций на объект, и как процесс, осуществляемый во временном аспекте и в пространственной иерархии. Отсюда и повторяющийся характер управления, обусловленный цикличностью производства и жизненными стадиями организации. Рассмотрение в полном объеме управления как организованной сложной системы не может быть оправдано без определения состава его функций. В современных условиях хозяйственной деятельности могут быть выделены следующие основные функции управления в организациях АПК: планирование, прогнозирование, нормирование, анализ, контроль, учет, организация деятельности и регулирование (рис. 1.4).

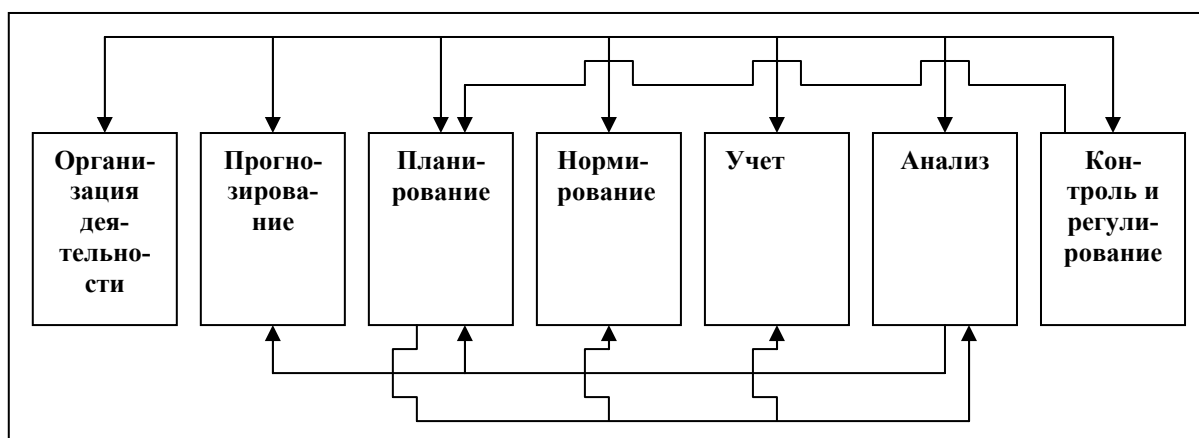


Рис. 1.4. Элементы содержания системы управления производством

Система управления любой организации неразрывно связана с управленческим учетом. Поэтому управленческий учет, как и контроль, является функцией управления, так как в современной системе учета отражается информация по каждому виду имущества, материальных, трудовых и финансовых ресурсов, что позволяет осуществлять все другие функции управления производством. Необходимо отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации, формируемой системой бухгалтерского учета и контроля. Как правило, неограниченный доступ к информации может иметь администрация и частично собственники. Поэтому необходимость организовать системы учета и контроля так, чтобы реализовать возможность предоставления необходимой информации сис-

теме управления на разных её уровнях, соответственно с различными требованиями к её полноте, форме и содержанию.

Управлять в современных условиях невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Процесс управления реализуется в виде некоторой последовательности решений, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых объемов. В деятельности организации экономическая информация выступает как основа процессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений.

Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение. Экономическая информация для управления хозяйствующими субъектами формируется не только в системах учета и контроля, но и в системах планирования, прогнозирования и анализа производственно-финансовой деятельности.

В целом информационная система управления состоит из ряда взаимосвязанных подсистем — экологической, технологической и экономической. В управленческом же учете формируется в основном экономическая информация, состоящая из плановой, нормативной, учетной (данные финансового, статистического и оперативного учета) и прочей информации. Состав прочей информации может быть различным. К ней можно отнести материалы аудиторских проверок, объяснительные и докладные записки, комментарии специалистов по проблемам производства и сбыта соответствующих продуктов и т.п. В составе прочей информации некоторые факты не имеют количественной и стоимостной оценки, например предположение эксперта о возможных финансовых затруднениях основного покупателя продукции. Однако такие факты могут быть очень важны для менеджеров, занимающихся сбытом продукции [70, с. 6] .

Эффективное использование имеющихся ресурсов – одна из важнейших задач руководителя. Успешное выполнение этой задачи в целях подготовки и при-

нятия тех или иных управленческих решений зависит от информированности руководства об их наличии. В условиях рыночной экономики к информации, формируемой в системе учета для целей управления, предъявляются требования, используемые для создания эффективной системы менеджмента современным производством. При этом к информации, генерируемой в системе учета, предъявляются такие требования, как: достоверность, полнота, объективность, релевантность, своевременность, непротиворечивость. Качественная, достоверная учетная информация позволяет уменьшить вероятность принятия неверных, ошибочных, неэффективных управленческих решений [89, с. 40] .

Вся экономическая информация может быть классифицирована на количественную и качественную [160, с.13-14]. Количественной является информация, выраженная в числах, качественная или неколичественная информация – это огромное количество информации, используемой для целей управления и не выраженной в цифрах. При этом необходимая информация о суммах и финансировании средств, а также результатах их использования может быть систематизирована по следующим направлениям: оперативная информация, финансово-учетная информация и учетная информация для управленческих нужд.

Информация для управления формируется в управленческом учете, который должен стать ведущей функцией менеджмента и способствовать лучшей организации планирования, прогнозирования, анализа, контроля и регулирования хозяйственных процессов. При этом он должен носить не только ретроспективный характер, но и перспективную и стратегическую направленность. В современных условиях перед управленческим учетом ставятся не только оперативные и тактические цели, но и стратегические цели в системе управления производством. Оперативная информация управленческого учета направляется среднему и младшему звену управления организацией, а тактическая и стратегическая – высшему звену управления.

Поэтому основной задачей управленческого учета является составление отчетов, информация которых предназначена для собственников предприятия и его управляющих, то есть для внутренних пользователей информации. Эти отчеты

должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. В системе управленческого учета формируется информация о затратах, доходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. При этом руководство предприятия самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать объекты управления и как осуществлять их учет. Информация управленческого учета, предназначенная для руководства и менеджеров предприятия, является коммерческой тайной и носит строго конфиденциальный характер. Вопросы организации управленческого учета и формируемой им информации практически не регламентируются законодательством.

В деятельности организации информационное обеспечение управления производственной деятельности формируется в особой системе. Формирование информации в рамках учетной системы может быть осуществлено в следующей системе, представленной в приложении 1. Информация управленческого учета последовательно проходит несколько стадий, представленных в приложении 2, в процессе которых происходит её получение системой учета, обработка, предоставление управляющей системе и принятие на её основе управленческого решения, а затем его реализация и контроль исполнения. Характер, объём и степень детализации этой информации также различны. Но она более доступна, поскольку создается на самом предприятии. Одна из важнейших подсистем системы внутренней информации – информация об издержках производства, которая в нашей стране традиционно аккумулировалась в системе бухгалтерского учета [97, с.3]. Для принятия управленческих решений, влекущих за собой финансовые последствия для бизнеса, менеджеру необходимы: финансовые прогнозы, информация для подготовки планов, информация о выполнении планов и достижении поставленных целей, информация о фактических результатах в сравнении с запланированными. К. Друри отмечает [43, с. 31], что информация бухгалтерского учета требуется для решения многих вопросов, и поэтому необходимо создавать действенную систему регистрации и классификации этой информации. Но при этом он отмечает, что, несмотря на то, что существует множество способов классифика-

ции бухгалтерской информации, не предоставляется возможным выделить какую-то одну в качестве эталонной. Мы считаем, что наибольшее значение для обеспечения эффективности управления играет оперативная и смысловая информация, которая и является основой функционирования внутреннего управления хозяйствующего субъекта и формируется в системе управленческого учета.

Таким образом, связующим звеном между учетным процессом и управлением организацией является управленческий учет. В подтверждение данного утверждения приведем точку зрения В.Ф. Паля [106, с. 57-56], который считает, что в системе управления управленческий учет формирует информацию: для обеспечения контроля посредством количественного сопоставления фактических результатов с расчетными в соответствии с организационной структурой организации или сегментами предпринимательства; для принятия управленческих решений и планирования с помощью количественных данных, для оценки альтернативного направления действий.

При рассмотрении необходимости организации, совершенствования и рационализации системы управленческого учета для целей управления заслуживает внимания точка зрения И.Е. Мизиковского [88, с. 34-36], который отмечает, что «... вопреки устоявшемуся мнению о том, что управленческий учет является «импортированным» в период реформирования отечественной бухгалтерии элементом англо-американской бухгалтерской системы, он имеет давнюю отечественную историю. Вместе с тем следует отметить, что базисные конструкции управленческого учета так или иначе были заимствованы у западного менеджмента и адаптированы к отечественным условиям хозяйствования на разных этапах становления отечественной экономики. Интерес к развертыванию бухгалтерского учета в управленческом аспекте имел место в отечественной науке и практике еще в 30-е гг. прошлого столетия, в самом начале индустриализации экономики страны. В этот исторический период началась практическая реализация основных приемов и способов управленческого учета на многих передовых предприятиях отечественной индустрии. Наиболее весомым его элементом, внедренным в практику управления многими передовыми промышленными предприятиями того

времени, явился нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». Данный вид учета по существу является одной из «несущих» конструкций управленческого учета и предполагает составление консолидированной отчетности по центрам ответственности.

Технология реализации указанной процедуры по своей сути идентична составлению сводной внутрихозяйственной отчетности, что также можно рассматривать как аргумент в пользу развития отечественного управленческого учета. В условиях плановой экономики были заложены эмпирические и теоретические основы развития отечественного управленческого учета. Время оправдало выбор отечественной наукой и практикой ряда ключевых элементов управленческого учета в качестве объектов исследования и внедрения. Вполне очевидно, что в эпоху становления рыночных отношений в нашей стране появились иные акценты в управленческой деятельности предприятия. Сформировалась ситуация, когда появились новые задачи управления, а управленческий инструментарий практически не менялся. Диалектическое противоречие между формой и содержанием системы управления предприятием в рыночных условиях, с одной стороны, и несоответствующий ей инструментарий решения задач управления - с другой, явилось катализатором дальнейшего становления и развития отечественного управленческого учета. Развитие отечественного управленческого учета в период рыночного становления экономики базируется, прежде всего, на приемах и способах моделирования соотношения «затраты – выгоды». Одним из ключевых условий построения и использования данной модели является концепция альтернативных затрат. Поэтому в рамках существующей в отечественной практике системе учета необходима его рационализация для целей управления, а в рамках рассмотрения управленческого учета на Западе в современном его виде необходима его внедрение.

В экономической литературе идут дискуссии по поводу сущности и содержания понятия «управленческий учет». Причем данный вопрос является предметом спора не только среди отечественных экономистов, но и иностранных [43, с. 11-12; 138, с. 90; 50, с. 23; 70, с. 6].

По нашему мнению, управленческий учет должен отражать не только произошедшие события, но и фокусировать внимание на будущем и на том, что можно сделать, чтобы повлиять на ход событий. Прошлое изменить нельзя, но оно может служить уроком для будущего. Таким образом, управленческий учет – это система обеспечения информацией внутренних пользователей, чтобы помочь им в прогнозировании, планировании, контроле, анализе деятельности организации и принятии обоснованных управленческих решений.

В отечественной практике постепенно утверждается общепринятое в мире понимание управленческого учета как аналитической системы, формирующей актуальные данные для всех иерархических уровней менеджмента. Задача управленческого учета состоит в том, чтобы обеспечивать информационную поддержку руководства при принятии решений по различным аспектам деятельности предприятия, что должно приводить к повышению прибыльности и расширению сфер экономико-технологического влияния предприятия на рынке. [147, с. 16]

Рассмотрение понятия управленческого учета будет не полным, если не определены его отличительные особенности от другого составного элемента бухгалтерского учета, такого как бухгалтерский финансовый учет. Приводимые различия наиболее сжато могут быть представлены следующим образом: управленческий учет имеет существенные отличия от финансового учета, оба вида учета преследуют разные цели и удовлетворяют различные потребности. В то время как финансовый учет в значительной мере предназначен для принятия решений лицами, внешними по отношению к данному предприятию (инвесторами, кредиторами, контрагентами, государственными ведомствами), управленческий учет ориентирован на внутривозрастные потребности, жизненно важные для управляющих организации. Именно эффективность внутренних управленческих решений в условиях рынка определяет перспективы выживания организации в конкурентной среде. Из этого постулата следует, что управленческий учет в большей мере обращен в настоящее и будущее, то есть, занят анализом текущей ситуации и прогнозированием. Управленческий учет не подвержен жесткой регламентации - его

структуру и методологию можно широко дифференцировать, исходя из индивидуальных потребностей конкретной организации.

Н.Г. Чумаченко [149, с.65] отмечает, что никто из сторонников управленческого учета не противопоставлял его финансовому учету в части обеспечения управления необходимой (релевантной) информацией. Следует подчеркнуть, что когда речь идет об управленческом учете, то имеется в виду комплекс действий, который значительно шире учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции и включает бюджетирование, анализ фактической себестоимости и связанных с ней экономических ситуаций, подготовку проектов управленческих решений. Если же речь идет о финансовой бухгалтерии, то это подразумевает, что подразделение бухгалтерии, кроме подготовки внешней финансовой отчетности и ее анализа, значительное внимание уделяет оперативной финансовой информации, но только для целей налогообложения и, в какой-то мере, управления финансами.

На Западе подобная дифференциация изначально обусловлена региональными особенностями – разделением систем управленческого учета на англосаксонскую и континентальную модели. Такая ситуация объясняется особенностями промышленно-финансовой истории, определившими специфику источников капиталов и предпринимательских целей, которые в свою очередь оказали влияние на формирование систем управленческого учета. В одних странах финансовые учреждения исторически доминировали над промышленными, в других – наоборот. В сфере учета производственных затрат немецкие специалисты акцентируют внимание на выяснении источников их образования, степени неизбежности, контролируемости со стороны определенного лица и т. д. В Великобритании используется система подсчета затрат по видам деятельности, в рамках которой анализируется деятельность подразделений, образующих накладные расходы, и устанавливается, в какой мере их работа соотносится с результатом (при всей логичности такого подхода следует отметить, что подсчет затрат по видам деятельности является очень дорогостоящим). Заметим также, что в Германии для

покрытия накладных расходов служит единица загрузки оборудования, в Великобритании - единица трудозатрат [147, с. 17].

Существует множество трактовок глубины управленческого учета, крайние из них могут быть определены следующими направлениями:

- управленческий учет предполагает охват всех управленческих функций и всех объектов управления, причем тогда управленческий учет становится, по сути, всей системой управления предприятием;

- управленческому учету выделяется функция учета и объект управления - затраты. В этом случае предметом управленческого учета будет система учета затрат.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, не существует. Между этими крайними элементами существует множество промежуточных позиций, которые, по сути, в той или иной степени отражают существующие на практике задачи управленческого учета. Существующая в настоящее время система бухгалтерского учета, планирования и контроля в организациях переработки молока не дают в полном объеме информации об эффективности деятельности конкретного подразделения, заключающегося в соотношении его затрат и доходов. Такого рода информацию должен предоставить управленческий учет.

Основная цель управленческого учета – обеспечение своевременной и релевантной, количественной информацией менеджеров, управленцев, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Бухгалтерский управленческий учет должен также формировать информацию (показатели) для контроля эффективности управления. При этом оценить эффективность производства мы должны не только по окончании процесса производства, но и на стадиях заготовления и производства, а, следовательно, - влиять на результат до получения готовой продукции.

При рассмотрении управленческого учета и контроля можно выделить три возможных направления организации системы управленческого учета на предприятии:

- 1) создание отдельного подразделения - службы управленческого учета;
- 2) наделение функциями управленческого учета планово-экономического и финансового отделов;
- 3) интеграция управленческого и бухгалтерского учета, сосредоточенных в центральной бухгалтерии.

Выбор следует сделать, исходя из специфики организационной структуры управления конкретной организации, характера внутривозрастных отношений, уровня подготовки специалистов учетно-экономических служб и многих других факторов. На наш взгляд, значимость системы управленческого учета для организаций молочной промышленности настолько велика, что необходимо создание специального отдела (службы). Аппарат службы управленческого учета может пользоваться как информацией бухгалтерского учета, так и сведениями, почерпнутыми из различных источников (СМИ, социологические опросы и др.), работникам данной службы необходимо осуществлять сбор информации, отражаемой в первичных документах за каждый день. Кроме того, работникам службы управленческого учета следует собирать информацию о возможности использования более дешевых, но не менее качественных ресурсов для производства продукции, о состоянии конкуренции на рынках сбыта аналогичной продукции, о цене на нее и другие сведения. При этом система управленческого учета должна концентрировать внимание на мотивационных аспектах менеджмента, а не только на традиционных аспектах измерения и контроля [135, с. 102].

Управленческий учет помогает менеджерам в контроле. Контроль имеет несколько аспектов:

1. Обеспечение выполнения планов, то есть приведение плана в действие.
2. Проверка фактического выполнения относительно плана. Информация, собранная о фактическом выполнении, часто называется обратной связью.
3. Основанный на обратной связи, он показывает, достигаются ли цели, а также какие действия необходимы, при принятии решений.
4. Выполнение и устранение обнаруженных ошибок, недостатков и отклонений.

Система управленческого контроля - это комплексное решение задач по управлению доходами и расходами, денежными потоками, оборотными средствами и капитальными вложениями и т.п. Учет и контроль - это только одна из многих функций системы управленческого учета. Естественно, бухгалтеры уделяют больше внимания именно ведению учета в интересах управления. Учет и контроль обеспечивают информацию обратной связью в системе внутрифирменного управления. Учет – один из системообразующих элементов управленческого учета, обеспечивающий контроль выполнения плановых задач, бюджетов и смет, нормативных показателей [106, с 58] . Управленческий контроль может быть подразделен на: контроль соблюдения законодательства при совершении хозяйственных операций и правильности оформления документов; контроль экономической эффективности совершаемых хозяйственных операций и принимаемых управленческих решений.

Экономический контроль с точки зрения управления организацией должен проводиться на основании данных отчетности, формируемой в управленческом учете. В этом случае контроль дает возможность оценки эффективности управления и принятых управленческих решений, а также при необходимости их корректировки. Данный вид контроля не ограничивается рамками законодательства, единственным ограничением в этом случае является руководство организации и квалификация её специалистов.

Контроль в управленческом учете существенно отличается от контрольной функции бухгалтерии. В управленческом учете контроль, в первую очередь, нацелен на перспективу. Существует контроль правильности выбора цели затрат и результатов деятельности, контроль внешних и внутренних ограничений, мешающих предприятию достичь поставленных целей, бюджетный контроль составления и исполнения сметы доходов и расходов. Текущий контроль в учете для управления включает мониторинг внешней и внутренней среды для определения ее возможного влияния на производственно-хозяйственную деятельность организации. Лишь последующий контроль в управленческом учете несколько схож с

бухгалтерским. Он осуществляется путем выявления или расчета отклонений фактических значений от плановых и анализа причин этих отклонений.

Управленческий контроль включает набор инструкций, а также методы и способы, которые помогают управлению, планированию и контролю над хозяйственной деятельностью организации. Он осуществляется на основе информации управленческого учета. В настоящее время под управленческим контролем принято понимать систему контроля, осуществляемого в управленческом учете. Управленческий контроль – это инструмент активного вмешательства и воздействия на процессы хозяйственной деятельности, принятия обоснованных управленческих решений и их выполнения на базе показателей, получаемых в учетной системе.

Система управленческого контроля может быть представлена как: особый целенаправленный вид деятельности, осуществляемый в системе производственных отношений; совокупность действий руководителей отделов и служб, осуществляющих контроль и руководство производственной деятельностью; функция внутрихозяйственного управления. Таким образом, контроль как инструмент управленческого учета можно охарактеризовать не только как систему активного воздействия на хозяйственные процессы, но и как особый целенаправленный вид деятельности самостоятельную функцию управления.

Целью управленческого контроля являются: установление целесообразности, достоверности и законности совершаемых операций; обеспечение сохранности имущества, денежных средств; предупреждение потерь и бесхозяйственности; проверка обоснованности принимаемых управленческих решений и их результатов; обеспеченность информацией, ее доступность; выявление резервов, увеличивающих доход и прибыль.

Объектом управленческого контроля является вся хозяйственная деятельность предприятия. При этом контроль, осуществляемый различными службами и лицами в соответствии с должностными или функциональными обязанностями, должен проводиться систематически с использованием всего комплекса бухгалтерской, статистической и оперативной информации (производственной, технической, технологической, аналитической, нормативной, плановой, правовой и т.п.),

формируемой внутри хозяйствующего субъекта. Управленческий контроль как инструмент управленческого учета позволяет своевременно выявлять изменения, происходящие на предприятии, и отклонения, оказывающие влияние, как за короткие промежутки времени, так и на длительный период.

Управленческий контроль как система проверки и предупреждения отклонений, возникающих в процессе функционирования и фактического состояния управляемого объекта – это система активного воздействия на хозяйственные процессы на основе исследования причин и условий возникновения производственных затрат и потерь, оперативного выявления отклонений фактических затрат от запланированных при производственном потреблении ресурсов, брака продукции, оценки обоснованности и эффективности принимаемых решений, выполняемых операций, их последствий.

Необходимость создания системы управленческого контроля экономической деятельности хозяйствующего субъекта, обеспечивающей высокий уровень принимаемых управленческих решений, продиктована не чем иным, как требованием обеспечения эффективности экономических процессов и хозяйственных операций и управления ими. Одним из критериев при выборе системы контроля является сопоставление выгод, приносимых ею в управление, с затратами на ее создание. Системы учета и контроля кроме обычных затрат содержат также затраты, связанные с переквалификацией персонала, которые бывают весьма существенны и являются ограничивающим фактором.

Выгоду от более сложной системы можно представить как набор управленческих решений, позволяющих успешнее достичь целей, поставленных администрацией. Рассуждения с точки зрения эффективности широко применимы, даже если затраты и результаты не поддаются точному измерению.

Таким образом, управленческий учет и контроль, являясь функциями управления, оказывают существенное влияние на эффективность системы менеджмента производством продукции организаций молочной промышленности, а также являются базой развития данной системы и совершенствования методов познания объектов управления.

1.2. Экономическое содержание и классификация издержек производства в информационной системе управления организаций по переработке молока

Издержки производства, стоимость и себестоимость – объективные экономические категории [12, с. 110]. Экономическая категория – это абстрактное выражение наиболее общего и существенного в многообразии исторически развивающихся производственных отношений. Источником процесса саморазвития экономических категорий выступает противоречие, поскольку категории представляют собой единство присущих им противоположных сторон и признаков [142, с. 10].

А. М. Фабричнон [142, с. 14-20] выделял эволюцию развития экономической категории «издержки производства», которые употреблялись до разработки учения К Маркса. Возникновение простейшего представления об издержках производства и стоимости нисходит к периоду античной философии. Предположения об оценке стоимости, о самой стоимости или цене высказывали уже античные авторы; в те же далекие времена появились понятия о расходах хозяйства и его доходах.

Так, у Ксенофонта (V – IV вв. до н. э.) встречаются рассуждения о выгодности или убыточности земледелия и рекомендации как вести хозяйство, чтобы были «излишки», у Демосфена (IV в. до н. э.) есть даже особый термин, характеризующий издержки. Лишь Аристотель (IV в. до н. э.) впервые в мировой истории пытался дать теоретический анализ обмена, стоимости и денег [142].

Попытка подхода к понятию издержек производства имеется также в период средневековья (XI – XV вв.) в доктрине о «справедливой цене» католических богословов (канонистов), согласно которой цена должна исходить из необходимых для изготовления товара «количеств труда и издержек», т. е. издержек на сырье, инструменты и т. д., однако «справедливая цена», в их представлениях, различна для разных сословий. Содержание понятия издержек производства впервые более определенно вырисовывается лишь в XVII в. в сочинениях родона-

чальника английской классической политической экономии У. Петти, который в своем учении о естественной цене положил начало трудовой теории стоимости.

В возникшем в XVIII в. учении физиократов под издержками производства понимались затраты капитала на средства производства и рабочую силу. Причем избыток продукта сверх издержек его производства физиократы рассматривали как «чистый продукт» (т. е., по существу, как прибавочный продукт), но утверждали, что он создается только в сельском хозяйстве. В промышленности же «чистый продукт», по их мнению, не создается, и стоимость продукта равняется только издержкам его производства. Вопросы теории издержек производства в XVIII в. пытался также освещать экономист Д. Стюарт, который считал, что наряду с трудом в стоимость входят заработная плата и сырье [142].

Большой вклад в разработку научной теории трудовой стоимости внес А. Смит, который считал, что стоимость создается трудом, причем независимо от того, в какой отрасли он затрачивается. Но, одновременно, А. Смит отождествлял живой труд с накопленным трудом, и мерилom стоимости у него вместо труда оказывалась «стоимость труда», т. е. фактически – заработная плата. В трудах Д. Рикардо классическая политическая экономия достигла наибольшей высоты и нашла свое завершение. Исходным моментом всей его теоретической системы является положение, согласно которому стоимость товаров определяется количеством труда. В дальнейшем в XIX в. вопросы издержек производства пытались освещать многие экономисты. Не прошли мимо них С. Сисмонди и Ж. Прудон. Однако С. Сисмонди не сделал ни шага вперед по сравнению с А. Смитом, а Ж. Прудон в вопрос об издержках производства кроме путаницы ничего нового не внес [142].

Еще большую путаницу в вопрос об издержках производства внесла вульгарная политическая экономия. Основоположниками ее явились Ж. Сэй и Т. Мальтус. В конечном итоге сущность теории издержек производства у всех вульгарных экономистов сводится к отрицанию труда как единственного источника стоимости, к скрытию природы прибыли как неоплаченного труда рабочих; в итоге они выводят заработную плату из труда, прибыль – из капитала, а ренту – из

земли. Разложение школы Д. Рикардо и ее дальнейшая вульгаризация характеризуются работами таких экономистов, как Д. Милль, Р. Торренс, С. Бейли, Д. МакКуллох, Н. Сениор, Д. С. Милль и др. По вопросу об издержках производства для них характерна эклектическая смесь различных взглядов [142].

Впервые наиболее полно и обстоятельно вопросы природы издержек производства, по нашему мнению, приводятся в работах К. Маркса. В теории стоимости К. Маркса и ее применении к анализу капиталистического способа производства при выявлении более или менее глубинных внутренних связей общественных явлений понятие «издержки производства» используется на разных ступенях абстракции в трех различных взаимосвязанных значениях: 1) действительные издержки производства как все количество затраченного труда; 2) капиталистические издержки производства как затраты капитала; 3) издержки производства в значении цены производства. Среди них основополагающим является понимание издержек производства как затрат труда [142, с. 21]. По К. Марксу, стоимость всякого товара (W), произведенного в условиях капиталистического способа производства, можно выразить формулой: $W=c + v + m$, где c – стоимость израсходованных средств производства, перенесенная живым трудом на вновь созданный товар, а $(v + m)$ – новая стоимость, созданная затратами живого труда в данном процессе производства; последняя распадается на стоимость рабочей силы (v) и прибавочную стоимость (m). Следовательно, величина стоимости товара определяется всеми затратами общественно необходимого труда на его производство. Капиталистические издержки производства ($k = c + v$) представляют собой затраты капитала на производство товара. Они равны лишь той части стоимости товара, которая возмещает капитальную стоимость, израсходованную в виде элементов производства.

В практике планирования и учета для характеристики издержек производства отдельных организаций или объединений применяются термины «затраты на производство» и «себестоимость продукции», которые по существу не однозначны.

Термин «себестоимость» относительно новый, возник в 1912 г. в работах А. П. Рудановского, М. П. Тер-Давыдова и Н. Ф. фон Дитмара. До этого писали «своя стоимость», «общая стоимость», «собственная стоимость», «стоимость производства», «фабричная стоимость», «стоимость», «производительная стоимость», «действительная стоимость», «стоимость себе», «заводская стоимость», «фактическая стоимость», «полная цена», «истинная цена» [30, с. 118]. Себестоимость - экономическая категория, она является инструментом объективных экономических законов [24, с. 16]. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.

2. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены на продукцию), оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках.

3. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства.

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

В зависимости от назначения исчисляемых показателей себестоимость продукции подразделяется на плановую, нормативную и фактическую (отчетную). Плановая себестоимость представляет собой задание по достижению определенного уровня себестоимости продукции, определяемого на основе передовых норм использования средств производства и затрат труда, проведения режима экономии в расходах на производство продукции. Нормативная себестоимость продукции отражает уровень затрат на изделие, вытекающий из действующих на определенную дату технических норм использования средств производства и рабочего времени. Фактическая (отчетная) себестоимость продукции представляет собой уровень себестоимости продукции, исчисленной на основе учета фактических затрат на производство за определенный отчетный период, исходя из фактически сложившихся условий производства. Сопоставление плановой (нормативной) и фактической себестоимости позволяет выявлять выполнение плана по снижению себестоимости, осуществлять контроль уровня себестоимости продукции.

По объему входящих затрат себестоимость подразделяется на производственную, включающую затраты, связанные с производством продукции, и полную, состоящую из расходов по производству и внепроизводственных затрат, связанных с реализацией продукции. Использование показателя себестоимости продукции в условиях рыночной экономики имеет особенно большое практическое значение. Одной из важнейших задач успешного хозяйствования является повышение экономической эффективности производства. Экономия в затратах живого и

овещественного труда на производство в денежном выражении влияет на снижение себестоимости продукции. Себестоимость продукции является обобщающим показателем, отражающим в денежном выражении все затраты предприятий на производство и реализацию продукции. В практике управления себестоимостью продукции, а также для выявления резервов от ее снижения необходимо знать состав и долю отдельных расходов в себестоимости продукции, характер их изменения в связи с техническим прогрессом.

Формирование себестоимости продукции является сложным процессом, поскольку оно связано с планированием и учетом различных видов затрат, зависящих и независящих от финансово-хозяйственной деятельности организации, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. Исчисление себестоимости продукции предполагает сведение затрат на производство в немногочисленные группы, которые включали бы отдельные затраты, близкие между собой или однородные по определенным признакам, определяющим содержание их учета, контроля и планирования. Тем самым определяется необходимость классификации затрат по определенным признакам, которая необходима для получения различного рода информации в целях управления организацией.

В экономической теории и практике наряду с понятием издержек широко используется понятие затрат. Существует несколько трактовок различий между понятием «затраты» и «издержки». Согласно одной из них, – условно её можно назвать лингвистической, – слово «издержки» следует употреблять для обозначения суммы затрат на осуществление какой-либо производственной деятельности или обеспечивающей функции: издержки производства, издержки обращения, которые состоят из отдельных материальных, трудовых затрат. Согласно другой, «издержки» более широкое понятие, чем «затраты», так как оно включает в себя потери, расходы на социальные нужды [72, с.15]. На наш взгляд следует присоединиться к мнению С. А. Котлярова, который считает, что предпочтительным является первое определение соотношения двух понятий.

Затраты – это стоимость ресурсов, используемых в дальнейшем для получения прибыли или достижения иных целей организации [72, с.14]. К затратам относятся стоимость материальных и трудовых ресурсов, необходимых для производства той или иной продукции или услуг. Материальные затраты в свою очередь можно разделить на материалы и оборудование. Характер этих затрат различен, однако все они отвечают корневому признаку затрат: цель их одна – получение прибыли. В дополнение приведенного определения С.А Николаева [95, с.10], отмечает, что затраты – стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов, затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. По нашему мнению, Шеремет А.Д. [150, с.33] вносит в определение затрат финансовую составляющую, дополняя приведенные выше определения. Под затратами он понимает потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товар или услугу.

В экономической литературе затраты могут быть определены и через издержки [144, с. 439] «затраты – издержки, возникшие в процессе производства товаров и оказания услуг в целях получения прибыли, отнесенные к данному отчетному периоду». Для коммерческих организаций принципиальным в данном определении является, то что затраты должны быть понесены в целях получения прибыли. Однако отнесение затрат к данному отчетному периоду отождествляет затраты с расходами, что, по нашему мнению, не применимо.

Определения экономической категории затрат зарубежными авторами достаточно кратки и, на первый взгляд, просты. Например, «...затраты - стоимостная оценка потребления товаров и услуг», но при всей простоте данного определения в нем содержится «глубинный» смысл, который по своей сути объединяет определения встречающиеся, в отечественной экономической литературе.

Таким образом, затраты – это издержки, выраженные в денежной форме, затраченные на потребленные в процессе производства ресурсы (в том числе средств труда, предметов труда и трудовых ресурсов), которые относятся либо к активам организации (готовая продукция, незавершенное производство) либо к

данному отчетному периоду (проданная продукция, коммерческие расходы, постоянные затраты).

С понятием затрат тесно связано понятие расходов. Впервые понятие расходов, близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности, было сформулировано для целей бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 октября 1997. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с п.7.6 указанного документа «...расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников)». В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия денежных средств, иного имущества и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников организации).

По мнению многих экономистов, а также по нашему мнению, следует различать понятие «затрат» и «расходов». Н.Г. Иванова [49, с.74] приводит следующее различие понятия «затрат на производство», формирующих себестоимость и «расходы» определенных в положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации». Необходимо знать, что в бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость же, как элемент учета для целей налогообложения, является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу. Это расхождение не только терминологическое, но и количественное, так как в себестоимости, исчисленной в целях налогообложения, включаются расходы по обычным видам деятельности с учетом установленных норм (лимитов) и ограничений. Затраты на производство продукции включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты, – предварительной или последующей.

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что для правильного формирования себестоимости имеет значение факт потребления товаро-материальных ценностей (работ, услуг), а не их оплата.

С.А. Котляров [72, с.14] же, на наш взгляд, несколько дополняет приведенные Ивановой Н.Г. различия, что делает их более точными, пишет, что к расходам относятся затраты определенного периода времени, например, коммерческие и управленческие расходы. Расходы периода необходимо полностью относить на реализованную за этот период продукцию, они не являются запасоёмкими затратами и ожидать от них какой либо выгоды за пределами данного периода не следует. Таким образом, если затраты на факты производства в запасах, в незавершенном производстве относятся к активам предприятия, то расходы периода отражаются при расчете прибыли от основной деятельности в отчете о прибылях и убытках. В отечественной практике зачастую расходы периода учитывают как запасоёмкие затраты, искусственно завышая таким образом полученную прибыль и активы фирмы. Принимая во внимание значительный удельный вес этих расходов на предприятии, искажения могут быть весьма существенные, особенно при значительных колебаниях в объемах сбыта продукции по периодам.

Нормативного регулирования затрат в Российской Федерации не существует, в законодательной базе существует определение расходов, которое приводится в частности в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Отметим, что для целей управленческого учета использование централизованно установленных норм является не всегда приемлемым, что может быть использовано и в рамках данного определения, поэтому его использование, по нашему мнению, в управленческом учете считаем не приемлемым.

Таким образом, необходимо отметить, что термин расходы является более «узким», чем затраты, а следовательно и его применение несколько ограничено, в частности рамками бухгалтерского финансового учета и налогообложения, а термин затраты наиболее целесообразно применять в рамках планирования и управленческого учета.

Один из методов познания, исследования изучаемых объектов или явлений – классификация, т.е. разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Чем больше выделено признаков классификации, тем выше степень познания объектов. Классификация затрат по тому или иному признаку или по нескольким признакам одновременно лежит в основе организации планирования, учета и анализа производственных затрат, калькулирования плановой, нормативной и фактической себестоимости продукции. При этом, если классификация затрат на производство обеспечивает глубокое изучение их состава, то она позволяет усилить контроль и применять единообразные способы группировки расходов в практике деятельности организаций.

Классификация издержек имеет большое значение для планирования (нормирования) затрат, организации их учета, а также для анализа себестоимости, установления и оценки влияющих на неё факторов, принятия на этой основе управленческих решений, перехода к международным стандартам. Однако ученые и экономисты практики до сих пор не пришли к единому мнению о признаках классификации издержек производства [15, с.12]. В управленческом учете и планировании целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат - это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель. Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений планирования и учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме [62, с. 23].

В экономической литературе встречается различное количество признаков, по которым классифицируются затраты. По мнению Николаевой С.А. [97, с. 24-26], классификация затрат как в отечественном, так и в западном учете по опреде-

ленным признакам носит условный характер, часто заменяется одно понятие другим (например: косвенные и накладные, основные и постоянные). Зачастую по одному и тому же признаку различные авторы классифицируют (подразделяют) затраты по-разному. Это происходит потому, что каждый из них старается максимально охватить общие особенности деятельности различных отраслей народного хозяйства.

В частности, в отечественном планировании и учете, ученые экономисты выделяют следующее количество признаков классификации: Шеремет А.Д. [150] - три признака, Николаева А.С. [97, с. 25] – одиннадцать, Левина Г.Г. [30, с. 120-124] – тринадцать, Пизенгольтц М.З. [111, с.3] – четыре, Новиченко П.П. [101, с. 25-30] – восемь признаков, Кондраков Н.П. [70, с. 32], Вахрушина М.А. [34, с. 47] – три и т.д. Рассмотрение и анализ классификационных признаков затрат на производство показал, что у ученых-экономистов нет единого мнения о достаточном количестве классификационных признаков, при этом в рамках тех или иных аналогично выделенных признаков ведется подразделение на различные виды затрат, а также отдельные авторы отождествляют между собой те или иные классификационные признаки и виды затрат, что, по нашему мнению, является не обоснованным с позиции экономической целесообразности и обеспечения информативности планирования и управленческого учета в любой отрасли экономики. Сравнительная характеристика классификационных признаков, выделяемых учеными, приведена в приложении 3.

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К.Друри [43]. По его мнению, в планировании и учете, прежде всего, накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений и 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат

в зависимости от целей управления. Стоит отметить, что данная классификация затрат поддерживается рядом отечественных ученых [34].

По отношению к технологическому процессу (по экономической роли в процессе производства) [7] выделяют расходы основные и накладные. К основным затратам относят непосредственно связанные с технологически процессом производства на готовую продукцию. В перерабатывающей промышленности к таким затратам можно отнести затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, используемые для производства продукции, затраты на оплату труда и различные отчисления от неё и другие затраты, непосредственно участвующие в технологическом процессе. В структуре себестоимости продукции основные затраты, как правило, составляют наибольший удельный вес, при этом их доля может достигать 90%. Данные затраты являются при этом основными и с позиции их удельного веса. К накладным же относятся затраты, которые образуются в процессе организации, обслуживания и управления производством, т.е. общепроизводственные и общехозяйственные. Накладные затраты вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций [34, с. 52]. По нашему мнению, указанные затраты являются необходимыми для организации, поскольку без них невозможно производство, т.к. производство невозможно без управления.

Данная классификация имеет важное практическое и аналитическое значение для формирования себестоимости продукции, поскольку сокращение тех или иных затрат организации в абсолютном значении невозможно без учета технологических особенностей конкретных производств и потере качества производимой продукции. Однако стоит заметить, что отдельные ученые [34] отождествляют основные затраты с прямыми, а накладные - с косвенными, что по нашему мнению, является неприемлемым, хотя они и имеют отдельные сходства.

По способу распределения и отнесения на объекты производства, планирования, учета и калькуляции (по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции) различают затраты прямые и косвенные. Прямые могут быть прямо отнесены на определенный вид продукции, так как связаны только с его

производством. При этом ряд авторов [34 и др] выделяет прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда, а в однопродуктовом производстве все затраты становятся прямыми.

Формально к прямым затратам относятся те, размер которых на производство каждого отдельного изделия можно определить на основе норм расходования на единицу продукции. Все другие затраты относятся к косвенным. Чем выше удельный вес прямых затрат, тем точнее исчисляется себестоимость продукции. Очевидно, что состав прямых затрат должен систематически расширяться – с улучшением системы нормирования и планирования производства отдельные затраты переходят из косвенных в состав прямых [52, с. 31].

Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции и поэтому распределяются между ними пропорционально какой-либо выбранной согласно приказу об учетной политике базе. Так, при получении, наряду с основной продукцией побочной или сопряженной продукции, деление затрат на прямые и косвенные ограничено, так как большая часть затрат подлежит распределению и является косвенными. Поэтому становится наиболее применимой классификация затрат по отношению к технологическому процессу, однако исключать и не использовать данную классификацию для целей управленческого учета и планирования является неприемлемым.

Прямые затраты по своему составу очень близки к основным и переменным, но не тождественны им, так же как косвенные расходы в значительной степени совпадают с накладными и постоянными, следовательно, по нашему мнению, необходимо для более целесообразного деления затрат по отношению к технологическому процессу основные затраты называть технологическими, а накладные – организационно – управленческими.

Важное значение для управленческого учета имеет деление затрат на переменные и постоянные, т.е. в зависимости от объёма производства. Величина первых прямо пропорциональна объёму производства, но, в расчете на единицу продукции, они постоянны. Вторые - постоянны при изменениях объёма производства, но в расчете на единицу продукции - обратно пропорциональны ему, следова-

тельно, чем больше выпуск готовой продукции, тем меньше доля постоянных расходов в структуре ее себестоимости. Деление затрат на постоянные и переменные несколько условно, поскольку многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер, при этом учитывая условность этих зависимостей (абсолютно неизменных затрат ни на единицу продукции, ни на весь выпуск не существует), иногда говорят об условно – переменных и условно-постоянных затратах. Однако, недостатки условности разделения затрат многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы «директ–костинг» [150, с.61].

Среди ученых и практиков до сих пор нет единого мнения по группировке затрат по отношению к объёму производства, поскольку некоторые из них выделяют постоянные и переменные затраты [111, 150], другие переменные и условно-постоянные [70], условно-переменные и условно-постоянные [68], также в литературе можно встретить и деление на постоянные, переменные и смешанные. По нашему мнению, в рамках данной классификации, в переработке молока необходимо выделять следующие виды затрат: переменные (чистые переменные затраты), условно-переменные, смешанные и постоянные (чистые постоянные затраты).

Чистые переменные издержки обусловлены производством только конкретного вида продукции, они изменяются в целом и прямо пропорциональны функциональным изменениям деятельности.

Условно-переменные затраты – это затраты, изменяющиеся в дигрессивном порядке в определенном интервале анализа производственного процесса по отношению к функциональным изменениям деятельности. Смешанные затраты – это затраты, величина которых изменяется незначительно с изменением объемов производства, но в отличие от переменных и условно-переменных затрат изменяются не в прогрессивном и дигрессивном порядке, а в скачкообразном, то есть эти затраты содержат как постоянный, так и переменный компонент. Чистые постоянные затраты возникают всегда впоследствии, когда потребление стоимости состоялось, независимо от степени занятости и, соответственно, они служат под-

держанию всего производства, то есть они остаются в целом неизменными, несмотря на функциональные изменения в деятельности.

В современном планировании, управленческом учете, контроллинге и анализе постоянные затраты предприятия могут быть представлены следующим образом:

1. Постоянные расходы на изделие, прямо относимые на общее количество продукции данного вида, произведенной за данный период.

2. Постоянные расходы на группу изделий, приходящиеся на многие аналогичные виды продуктов, которые можно объединять в одной группе. Такого рода постоянные расходы относятся на соответствующую группу изделий, но не подлежат распределению между изделиями этой группы.

3. Постоянные расходы мест возникновения затрат, не подлежащие распределению между отдельными группами носителей затрат, а относятся прямо на отдельные места возникновения затрат.

4. Постоянные расходы подразделения. Наличие этих расходов обусловлено существованием нескольких мест возникновения затрат и одном подразделении, а также самого подразделения предприятия как единого целого. Они подлежат покрытию из еще не распределенной суммы покрытия всех изделий, выпускаемых этим подразделением.

5. Постоянные расходы организации представляют собой расходы, их остаток, который нельзя распределить между специальными калькуляционными объектами.

Такое деление затрат позволяет проводить планирование, контроль и анализ при использовании модели управления «затраты – выпуск – результат».

Классификация затрат по отношению к объёму производства лежит в основе системы учета затрат «директ–костинг». В отдельных странах Европы основную идею «директ–костинга» приписывают В. Некирну и примерно так формулируют правило Нейкирна: « ... только переменные затраты формируют реальную себестоимость реализованной продукции». Создателем учения директ-костинга все же считается Дж. Харрис (1936г.) [15, с.16]. При использовании данной клас-

сификации затрат на производство в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только прямые затраты, только переменные, т.е. зависящие от изменений объёмов производства. В этом состоит основная отличительная особенность системы управленческого учета неполной себестоимости (Direkt-Costing-System – англ., амер. – система «директ-костинг» (система учета прямых затрат); Deskungs-beitragsrechnung, или Grenzkostenrechnung, - нем. – система учета сумм покрытия, или система учета граничных (предельных) затрат).

Николаева С.А. [97, с.116], отмечает, что рыночные процессы, определяющие усложнение ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объёмов производства и реализации продукции с одной стороны, а также на увеличение доли постоянных затрат в их общем объёме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимости изделий, а значит, и на прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, на искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объёме производства. Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маржинальном доходе (сумме покрытия) – разнице между ценой продажи (выручкой от реализации), может привести только информация получаемая, в системе учета затрат «директ-костинг».

Сущностью современной системы «директ-костинг» является разделение производственных затрат на переменные и постоянные в зависимости от изменений объёма производства. Однако недостатки условности разделения затрат многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы директ-костинг [150, с.61].

По нашему мнению, проблема деления затрат на постоянные и переменные, при всех преимуществах системы директ-костинг, является основной проблемой данной системы. Поэтому мы считаем, что отнесение конкретных затрат к посто-

янным или переменным должно быть закреплено за организацией и отражаться в положении об учетной и плановой политике, причем для отнесения затрат к тем или иным затратам могут быть применены различные методы. В зарубежной практике, в частности, для повышения объективности разделения затрат на постоянные и переменные предложен ряд эффективных практических методов, которые могут применяться для целей анализа и контроля затрат: метод высшей и низшей точки объёма производства за период; метод статистического построения сметного уравнения; графический метод; метод наименьших квадратов и др.

Деление затрат на постоянные и переменные, а постоянных на полезные и бесполезные является особенностью «директ-костинга». Ценность такого разделения – в упорядочении учета и повышения оперативности получения данных о прибыли. Следующей особенностью системы «директ-костинг» является соединение планирования, производственного и финансового учета. По системе «директ-костинг» учет и отчетность на предприятиях организована таким образом, что появляется возможность регулярного контроля данных, в том числе плановых, по системе «затраты – объём – прибыль». Маржинальный доход представляет собой разность между валовой продукцией и переменными затратами или сумму постоянных расходов и прибыли от реализации. Это обстоятельство позволяет строить многоступенчатые отчеты, что важно для детализации анализа. Многостадийность составления отчета о доходах является третьей особенностью системы директ-костинг. Четвертой особенностью системы директ-костинг является разработка методики экономико-математического и графического представления и анализа отчетов для прогноза прибыли от реализации [150, с.66-67]. По мнению ряда ученых, к которому мы присоединяемся, может быть выделена еще и такая особенность – отсутствие трудоёмких расчетов по распределению косвенных расходов.

Использование различных методов планирования и учёта затрат влияет не только на величину себестоимости продукции, но и на форму отчёта о прибылях и убытках. В отчёте о прибылях и убытках при методе планирования и учёта полных затрат рассчитывается валовая прибыль (gross margin), как разница между ва-

ловой продукцией и производственной себестоимостью реализованной продукции. В отчёте о прибылях и убытках при использовании метода переменных затрат рассчитывается маржинальная прибыль (contribution margin), как разница между валовой продукцией и всеми переменными затратами, включая переменную часть коммерческих, общих и административных расходов. На основе двух концепций, – маржинальной прибыли и системы переменных затрат, - можно разработать новую форму отчета о прибылях и убытках. Эта новая форма отчёта подчеркивает характер поведения затрат и вклад конкретного продукта в прибыль. Затраты не подразделяются на производственные и непроизводственные. Вместо этого внимание фокусируется на разделении переменных и постоянных затрат [95].

Практическая значимость данной системы планирования и учета затрат, а следовательно и классификации затрат по отношению к объему производства состоит в том, что её использование наиболее эффективно для принятия оперативных управленческих решений.

В перерабатывающей промышленности большое значение имеет классификация затрат организации по отношению к планированию (нормированию). Данное деление затрат достаточно неоднозначно, т.к. отдельные ученые в рамках данной классификации выделяют две [30, 70 и др.]. Однако, по нашему мнению, данное деление с точки зрения планирования и управленческого учета не целесообразно, поскольку затраты, которые могут быть запланированы, необходимо признавать плановыми или нормируемыми, а непланируемые признавать отклонениями от норм. В частности, необходимо отметить, что классификация затрат по возможности планирования (по отражению в бизнес-плане) трансформировалась в классификацию затрат по возможности нормирования [30, с 122]. Плановыми (нормативными) затратами признаются затраты, которые могут быть запланированы, по которым существуют определенные нормы. Такие затраты определяются различными документами, в том числе и внутренней документацией организации. Отклонения от плановых (нормативных) затрат вызываются неожиданными, маловероятными причинами, а, вероятно, - и форс-мажорными обстоятель-

ствами. Большинство данных затрат относятся к потерям, а в отношении материальных затрат возможен и перерасход. Необходимо также отметить, что отклонения от норм может носить отрицательное значение, которое свидетельствует об экономии ресурсов, однако при эффективной системе планирования возникновение экономии при соблюдении технологии производства без её изменения при сохранении качества продукции маловероятно. Стоит отметить, что данная классификация затрат носит стохастический (вероятностный) характер. У первых стохастическая природа сводилась к минимуму, у вторых она оставалась существенной. Начало такому подходу было положено американскими авторами Г. Эмерсоном и Ч. Гаррисоном, создавшими систему «стандарт-кост» (в нашей стране ее вариант получил название «нормативный учет и управление»). В этом случае еще до начала производства в учете фиксируются, на основе заранее спланированных норм, все предстоящие затраты. В ходе самого хозяйственного процесса в учете отражаются только возникающие отклонения. [30, с. 122] При системе стандарт-кост учет затрат осуществляется двумя вариантами. При первом затраты учитываются по стандартной стоимости, и выпущенная готовая продукция также оценивается по стандартной стоимости. При втором варианте готовую продукцию оценивают по нормативной стоимости, а затраты учитываются по фактической стоимости. В обоих вариантах незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Практический опыт применения «стандарт-кост» позволяет сделать выводы о его преимуществах: а) дает возможность оптимизировать запасы материальных ресурсов; б) выявляет скрытые резервы; в) обеспечивает сопоставимость в анализе тенденций экономических циклов; г) позволяет оперативно раскрывать причину отклонений от заданных нормативов и принимать корректирующие управленческие решения; д) стимулирует работу коллектива.

Применение классификации затрат по отношению к планированию (нормированию) имеет значение в управленческом учете в рамках бюджетирования или планирования производства, а также для оценки эффективности производства готовой продукции, при этом неэффективными затратами будут признаваться отклонения от плановых (нормативных) затрат.

По экономическому содержанию затраты необходимо классифицировать по следующим элементам: затраты средств труда, затраты предметов труда, затраты на оплату труда. В рамках данного классификационного признака отдельные ученые – экономисты выделяют затраты живого и затраты овеществленного труда [41], при этом стоит заметить, что данное деление более комплексно и не учитывает затраты с достаточно существенным удельным весом, такие как на потребление средств труда и на потребление предметов труда, что не целесообразно с позиций управления данными видами затрат. Использование данного классификационного признака необходимо для управления себестоимостью молочной продукции.

В управленческом учете и планировании необходимо группировать затраты по составу и степени однородности (по статьям) на простые (элементные) и сложные (комплексные). Применение данной классификации затрат необходимо для построения номенклатуры статей затрат. По нашему мнению, номенклатура статей затрат различна в зависимости от организации, которая, по мере необходимости, может выделить те или иные статьи затрат. Номенклатура статей может быть различной в зависимости от характера продукции, особенностей отрасли (например, переработка молока является подсобным промышленным производством или организация создана для переработки, как основного вида деятельности), целей и методов калькулирования, требуемой точности расчетов и т.д.. В отношении данного деления затрат нет единого мнения. Так В. Б. Ивашкевич [50, с. 107-109] считает, что элементные затраты группируются по организации в целом, при этом выделяют следующие элементы затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, в том числе и отчисления на социальные нужды, суммы начисленной амортизации, прочие затраты, при этом в западном учете поэлементная классификация более детальная, однако выделение элементов затрат сводится к классификации затрат по видам. Также он отмечает [50, с. 109], что «... в отличие от поэлементной группировки большинство статей калькуляции состоит из множества разных элементов, т.е. являются комплексными». По нашему мнению, существующая в отечественном планировании и учете поэлементная классификация затрат (клас-

сификация затрат по видам) применима для целей бухгалтерского учета, а классификация по статьям классификации применяется для целей детального планирования и управленческого учета. Данные классификации могут быть сгруппированы по одному признаку – степени детализации затрат. В экономической литературе имеются также другие точки зрения по данной проблеме [24, с.42-43].

Планирование и учет издержек производства по статьям калькуляции позволяет группировать их по целевому назначению. Такая группировка необходима для целей контроля исполнения смет, а целевым назначением группировки затрат по статьям является стремление объединить различные затраты, а также контроля за экономичностью производства и их результатами, намечать мероприятия по снижению комплексных статей затрат, ликвидации потерь и непроизводственных затрат.

Для эффективного управления производственно-хозяйственной деятельностью организации необходимо делить затраты по месту возникновения, носителям, центра ответственности, отраслевые (отрасли), хозяйственные (организации). За последнее время эта классификация получила развитие в виде планирования и учета затрат по центрам ответственности, т. е. по лицам, отвечающим за возникающие затраты, что обусловило необходимость разделения собственно места возникновения затрат и центра ответственности. Такая группировка затрат позволяет организовать внутренний хозрасчет и определять технологическую себестоимость продукции. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

Затраты центра ответственности представляют собой затраты, которые понесены выделенными в организациях центрами ответственности. В качестве центров ответственности в молочной промышленности могут рассматриваться отдельные цеха или бригады, а в отдельных случаях и переделы. По нашему мнению, также могут выделяться центры ответственности по функциям (снабжение, производство, реализация), в таком случае в рамках хозрасчетных затрат (затрат центров ответственности) выделяется классификация затрат организации по функциям в процессе производства, при этом выделяются производственные,

управленческие, коммерческие. Однако дифференциация таких функций может быть значительно большей. Функциональный учет и планирование затрат способствует укреплению внутривозвратного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах. Это помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно – коммерческой деятельности предприятия.

Отраслевые затраты характеризуют затраты, произведенные той или иной отраслью организации. В рамках производства молочной продукции данный элемент классификации сводится, как правило, к основной отрасли (переработка молока) и вспомогательным отраслям. Однако, если переработка молока рассматривается как промышленное производство в сельскохозяйственной организации, то данные затраты приобретают более широкое применение. В планировании и учете данные затраты могут представлять собой общепроизводственные затраты.

Хозяйственные затраты – это сумма затрат, которые понесены организацией, как правило, представлены общехозяйственными затратами, т.е. понесенными в результате деятельности организации, в том числе и управленческие расходы.

Данная группировка затрат создает условия для улучшения планирования, контроля и анализа отдельных групп и видов затрат, позволяет более достоверно оценить деятельность хозрасчетных подразделений [12, с. 154]

По отношению к доходности производства продукции выделяют: предельные (маржинальные) затраты, приростные (инкрементные) затраты.

Приростные (инкрементные), - иногда их также называют дифференциальными, - затраты являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи какой-то группы дополнительных единиц продукции. В инкрементные затраты могут включаться, а могут и не включаться, постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате какого-то решения, то их прирост будет являться инкрементными затратами; поэтому средства, отпущенные на увеличение заработной платы персоналу, занимающемуся непосред-

венной реализацией товаров (продавцам), должны учитываться как инкрементные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятия решения, то инкрементные затраты будут равняться нулю, а это позволяет сказать, что инкрементные затраты на арендную плату за помещение отдела сбыта продукции также равны нулю.

Инкрементные затраты, в принципе, во многом сходны с предельными (маржинальными) затратами. Основное отличие заключается в том, что маржинальные затраты представляют собой дополнительные затраты на единицу продукта, а инкрементные, также являясь по своей сути дополнительными затратами, есть результат увеличения объема производства целой группы единиц продукта. Экономисты обычно рассматривают взаимосвязи между затратами, доходами и объемом производства, оперируя понятием маржинальных затрат как результата увеличения объема производства одной единицы продукта. В практической деятельности бухгалтер проявляет больший интерес к анализу инкрементных затрат и доходов как результату возрастания объемов производства и сбыта, независимо от того, каков ожидаемый масштаб этого роста, но, как правило, в этом случае речь идет о величинах больших, чем одна единица продукта.

В планировании и управленческом учете особое значение имеет группировка затрат по длительности действия (отношению к времени определения фактов). Данная группировка у отдельных авторов называется по периодичности возникновения [20, с. 17] или в зависимости от времени возникновения [137, с. 408]. По данному признаку могут быть выделены текущие и периодические затраты.

Текущие затраты – это затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду, это основная часть затрат, постоянно повторяющихся в отчетном периоде. Периодические – это затраты повторяющиеся периодически. В рамках данной классификации в некоторых случаях выделяют расходы будущих периодов [137, с. 408], или единовременные [20, с. 17], однако необходимо отметить, что у данных ученых эти затраты определяются друг через друга.

При рассмотрении целесообразности осуществления затрат, их необходимо классифицировать по роли (участию) и целесообразности в производственном процессе. Необходимо отметить, что в рамках данного признака может выделяться две группировки [137, с. 408; 20, с.18; 72, с.17-18; 97, с. 25; 70 с. 32 и др.]. По нашему же мнению, целесообразнее объединять данные группировки. По роли (участию) и целесообразности в производственном процессе выделяют следующие виды затрат: производственные, внепроизводственные (коммерческие), производительные и непроизводительные затраты. Производственные затраты – это затраты непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие производственную себестоимость. Внепроизводственные (коммерческие) затраты связаны с реализацией (продажей) продукции, они вместе с производственными затратами образуют полную себестоимость. Производительные – это затраты, оправданные для данного производства, которые должны принести доход, такие затраты учитываются на счетах соответствующих производств или управленческих расходов, при этом основная цель организации – осуществлять только производительные затраты. Непроизводительные затраты – это затраты, являющиеся результатом недостатков или особенностей технологии и организации производства, данные затраты не планируются, но при возникновении могут учитываться на отдельном счете, либо по соответствующим статьям затрат.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на эффективные и неэффективные. Эффективные – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порчи товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Любая организация, в том числе и отрасли переработки, стремящаяся максимизировать свою прибыль, должна так организовать свое производство, чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальны. Следовательно, по мнению отдельных ученых [62, с. 24], и принимаемые решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат. Для этого важное значение придается процессу прогнозирования, в ходе которого затраты предприятия по критерию временного лага, рассматриваются в краткосрочной и долгосрочном периодах. Такая необходимость обуславливается тем, что краткосрочный и долгосрочный периоды отличаются по возможностям, которые возникают у организации, а именно:

1. В краткосрочном периоде организация не может изменить свои производственные мощности, а в долгосрочном периоде такая возможность имеется.
2. В краткосрочном периоде отсутствует возможность свободного доступа новых фирм в отрасль и на рынок, т.е. число функционирующих экономических единиц не изменяется. В долгосрочном периоде такая возможность возникает.
3. В краткосрочном периоде можно выделить постоянные и переменные издержки. В долгосрочном же периоде все издержки становятся переменными в связи с изменением масштабной базы.

Кроме приведенных выше группировок затрат в экономической литературе встречаются и другие группировки: по отношению к отчетному периоду (относимые к текущему отчетному периоду, и расходы, относимые к будущим периодам), по юридическому признаку, по способам капитализации (на капитализируемые (расходы на продукт) и некапитализируемые (расходы за период)) и другие. Данные группировки имеют место в бухгалтерском учете и могут применяться, в том числе, и для классификации затрат в молочной промышленности, но менее приемлемы по нашему мнению.

В организациях промышленной переработки молока могут быть использованы следующие классификационные признаки затрат (табл. 1.5):

**Классификация затрат в планировании и управленческом учете в организациях
по переработке молока**

Признак классификации	Группы затрат
1. По экономическому содержанию	1. Затраты средств труда 2. Затраты предметов труда 3. Затраты на оплату труда
2. По отношению к производственному (технологическому) процессу	1. Основные – технологические 2. Организационно - управленческие
3. По отношению к объему производства	1. Чистые переменные 2. Смешанные 3. Чистые постоянные
4. По месту возникновения и носителям затрат	1. Центра ответственности 2. Носителя затрат 3. Хозяйственные
5. По составу и степени однородности затрат	1. Статьи затрат 2. Элементы затрат
6. По способу распределения и отнесения на объекты производства, планирования, учета и калькуляции	1. Прямые 2. Косвенные
7. По отношению к нормированию (бюджетированию)	1. Плановые 2. Нормативные 3. Бюджетные 4. Отклонения
8. По эффективности осуществления затрат в производственном процессе	1. Эффективные (производительные) 2. Неэффективные (непроизводительные)
9. По отношению к доходности производства продукции	1. Предельные (маржинальные) затраты 2. Приростные (инкрементные) затраты 3. Перераспределенные расходы

Таким образом, подводя итог всему вышесказанному, отметим, что классификация затрат на производство молочной продукции призвана обеспечить эффективность управления производством молочной продукции на различных её стадиях. Использование группировок затрат при этом должно быть комплексным, так как каждая из них, по отдельности, отвечает определенной задаче планирования, контроля, анализа, учета, и не может быть использована комплексно. По нашему мнению, возможность использования той или иной группировки в информационной системе управления определяется каждой организацией в зависимости от необходимой менеджменту детализации затрат, а также требований их аналитичности, точности исчисления себестоимости продукции с целью управления.

1.3. Методологические аспекты оценки материальных затрат в системе ценообразования и управления себестоимостью молочной продукции

Стоимостная оценка затрат на производство является отправной точкой в деле определения (формирования) себестоимости производства продукции. Основное значение в определении себестоимости продукции переработки молока имеют материальные затраты. По мнению К. Друри [43, с. 62], «цель сбора данных в системе накопления затрат – установить, каковы затраты по двум главным объектам – продукту (для оценки стоимости запаса) и центрам ответственности (в целях контроля за уровнем затрат)».

Главной целью управления запасами является определение и поддержание оптимального уровня вложений во все виды запасов – от сырья до готовой продукции.

Для оценки материальных затрат необходимо оценить состав статей калькуляции, которые могут быть включены в данный элемент, так как он в любой организации является комплексным, т.е. состоит из нескольких частей. В разрезе статей затрат к материальным затратам относятся следующие: затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых при производстве продукции и (или) образующих их основу, либо являющиеся необходимым компонентом при производстве продукции; затраты на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенной и (или) реализуемой продукции (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели); затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества; затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации; затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и

передачу энергии; затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также - на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации; затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приёму, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы); затраты, связанные с различными потерями и недостачами (потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товароматериальных ценностей в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и (или) транспортировке) [137, с. 414-415].

Оценка материальных затрат – это один из элементов затрат, который регламентирован нормативными документами. Стоит отметить, что в практике учета и планирования данная нормативная база используется как для целей финансового учета и составления финансовой отчетности, так и для планирования и управленческого учета. В отечественной практике нормативное регулирование оценки материальных затрат в бухгалтерском учете осуществляется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», которое, по нашему мнению, затрагивает сферу производственного учета, являющегося составной частью как финансового, так и управленческого учета, являясь их составной частью. В практике российского планирования и учета не используются иные положения для оценки материальных расходов (затрат), чем заложенные в ПБУ 5/01.

Согласно ПБУ 5/01 Материально-производственные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью матери-

ально - производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при изготовлении их силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Фактическая себестоимость материально - производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации; полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, - исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), - исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Материально-производственные запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась, либо, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем

пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. В качестве учетных цен на материалы применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы материалов.

Фактическая себестоимость материально-производственных ресурсов определяется, исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов, начисленных процентов по заемным средствам, привлекаемых для приобретения запасов (до их принятия к учету), наценки (надбавки), комиссионного вознаграждения, уплаченного снабженческим, внешнеэкономическим организациям, таможенных пошлин, расходов на транспортировку, хранение и доставку материальных запасов до места их использования, если они не включены в цену приобретения, затрат по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию в запланированных ценах, иных затрат, непосредственно связанных с приобретением материально-производственных запасов.

Фактические затраты по приобретению материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия запасов к учету, в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость заготовления исчисляет лишь небольшая часть организации по основным видам сырья или материалов. В большинстве организаций текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов. При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В отношении оценки материально-производственных запасов и материальных расходов организации в международной практике играют международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Так, Стуков С.А. [131] отмечает, что в некоторых случаях международные стандарты затрагивают сферу производственного учета, в частности, в МСФО 2 «Запасы» особое внимание уделяется их оценке в текущем учете, так как от оценки товарно-материальных запасов в значительной мере зависит уровень себестоимости и рентабельности продукции, работ и услуг предприятий, т.е. формирование важнейших показателей финансовой отчетности.

Согласно МСФО 2 «Запасы» материалы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации. Чтобы правильно определить обе эти величины, необходимо вести отдельный учет по отдельным номенклатурным единицам запасов. Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку, а также прочие затраты, произведенные для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. Затраты на приобретение в соответствии с параграфом 11 МСФО 2 включают цену приобретения, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются государством), а также расходы на транспортировку, разгрузку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта. Торговые и оптовые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи не учитываются (вычитаются) при определении затрат на закупку [132].

В МСФО 2 «Запасы» отмечается, что себестоимость товарно-материальных запасов должна включать все затраты по их приобретению, переработке, а также другие расходы по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Далее расшифровывается, что именно включается в расходы по приобретению (costs of purchase). В них входят покупная цена, таможенные пошлины и разные налоги (за исключением налогов, компенсируемых предприятию налоговыми службами), транспортные, коммерческие и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением готовых изделий, материалов и услуг. Из расходов по приобретению запасов исключаются сумма торговых скидок и аналогичные вычеты. В состав расходов по переработке материалов входят затраты, прямо относящиеся к конкретным изделиям, например основная заработная плата производственных рабочих, а также распределяемые косвенные расходы (как постоянные, так и переменные), включаемые в себестоимость готовой продукции. Если переменные косвенные расходы распределяются между всеми изделиями на основе фактического использования производственных мощностей как зависящие от объема производства, то распределение постоянной части косвенных расходов, не зависящей от объема производства, согласно стандарту МСФО 2, должно осуществляться с учетом уровня загрузки производственных мощностей. В стандарте прямо не сказано об использовании ставок постоянных косвенных расходов в расчете на одно изделие, однако смысл приводимых рекомендаций указывает именно на это. Например, говорится о том, что распределение постоянных косвенных затрат должно опираться на нормальную загрузку производственных мощностей. При этом нормальная загрузка производственных мощностей определяется тем количеством продукции, которая вырабатывается на протяжении ряда периодов или сезонов при нормальных условиях, включая остановки, вызванные плановыми ремонтами. Если фактическая загрузка производственных мощностей соответствует или приближается к нормальной, то постоянные косвенные расходы распределяются полностью. В случае недогрузки или простоя оборудования на каждую единицу продукции отно-

сится доля постоянных расходов, не превышающих ставку, а остальная нераспределенная сумма рассматривается как издержки, уменьшающие прибыль предприятия. И, наоборот, в периоды ненормально высокого роста производства величина постоянных затрат, приходящихся на единицу продукции, падает, вследствие чего стоимость незавершенного производства и готовой продукции снижается. Очевидно, пересматривается в сторону снижения и ставка постоянных косвенных затрат в расчете на одно изделие. В данном случае мы имеем дело с концепцией гибких затрат, когда сметы на весь объем производства и сметные ставки косвенных затрат на одно изделие составляются с учетом различных уровней загрузки производственных мощностей.

В МСФО 2 затрагивается также проблема оценки сопряженных продуктов, получаемых в результате одного и того же производственного процесса. При этом возможны следующие варианты: одновременно производится несколько основных продуктов; одновременно производится несколько основных и несколько побочных продуктов; одновременно производится один основной и несколько побочных продуктов.

Для распределения затрат между основными продуктами рекомендуется использовать в качестве коэффициентов распределения продажные цены, в то время как для оценки побочных продуктов следует применять цены возможной реализации. При одновременном выходе основных и побочных продуктов рекомендовано вначале оценить побочные продукты, затем их стоимость вычесть из общей суммы затрат, и остаток распределить между основными продуктами, если их несколько, либо полностью отнести на основной продукт, если он один. Эти способы оценки хорошо известны российским специалистам по учету, особенно бухгалтерам-калькуляторам. Другие затраты включаются в себестоимость товарно-материальных запасов лишь в тех случаях, когда они связаны с приведением запасов в их нынешнее местонахождение и состояние. Из себестоимости исключаются и относятся на результаты производственно-хозяйственной деятельности сверхнормативные затраты по материалам, заработной плате, другие затраты, в частности складские и административные рас-

ходы, не связанные с производственным процессом, а также реализационные расходы [131].

В некоторых случаях для оценки запасов могут использоваться либо метод стандарт-кост, либо розничные цены. В стандарте МСФО 2 отмечается, что условием стандарт-коста является нормальный уровень использования основных и вспомогательных материалов, труда и производственных мощностей, а нормативы затрат должны регулярно пересматриваться и изменяться с учетом конкретных условий. Метод розничных цен зачастую используется тогда, когда велика и быстро меняется номенклатура товарно-материальных ценностей, имеющих примерно одинаковый уровень наценки, и по которым исчисление фактической себестоимости слишком трудоемко. В этих случаях фактическая себестоимость запасов определяется путем вычета наценки в соответствующем проценте. Однако по единичным, неповторяющимся изделиям или видам услуг, предназначенным для выполнения специальных проектов, должна исчисляться их индивидуальная себестоимость (очевидно, речь идет о позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции) [131].

В стандарте называются методы текущей оценки движения товарно – материальных запасов, хорошо известные читателю ФИФО, ЛИФО и средней взвешенной цены, - но не указывается, когда, при каких обстоятельствах предпочтителен тот или иной метод и почему метод ЛИФО назван альтернативным, в то время как два другие определены как базовые. Однако практика свидетельствует о том, что метод ЛИФО особенно эффективен в условиях инфляционной экономики, когда резкий рост цен на сырье и материалы побуждает предприятия относить на себестоимость незавершенного производства и готовой продукции материальные затраты по самой последней, наиболее высокой оценке, чтобы получить реальное представление как о себестоимости, так и о рентабельности. В условиях низкой инфляции целесообразно применение метода ФИФО.

Следует отметить, что эти методы оценки касаются не только сырья, материалов и готовой продукции, но и незавершенного производства.

В финансовом учете в соответствии с ПБУ 5/01 определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене.

Применение второго (упрощенного) варианта допускается при невозможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае разница между фактической себестоимостью приобретенных запасов и их стоимостью по договорным ценам распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца. Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для

отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход - первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход - первая в расход, т.е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем по себестоимости предыдущей и т.д.

Помимо методов оценки израсходованных материальных запасов, используемых в финансовом учете, в управленческом учете можно использовать методы оценки материальных затрат, используемые в зарубежной практике, - методы ХИФО, ЛОФО, перманентной переоценки, оценки по твердым ценам, цены концерна, цены приобретения, цены дня, учетной цены [70, с. 66]. При использовании метода ХИФО израсходованные материалы или товары оценивают по самой высокой цене приобретения независимо от срока закупки. Метод ЛОФО предполагает, наоборот, использование самой низкой цены для оценки израсходованных товарно-материальных ценностей независимо от сроков их приобретения. Разницу между фактической и учетной стоимостью товарно-материальных ценностей при использовании методов ХИФО и ЛОФО списывают на финансовые результаты организации. При методе перманентной переоценки израсходованные материалы оценивают по текущим рыночным ценам на дату их списания. Разницу в оценке материалов рассматривают как результат деятельности службы снабжения. При использовании оценки по твердым ценам материалы учитываются в течение года по заранее установленным ценам и тарифам независимо от текущих цен закупки. Отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по твердым ценам списывают в конце

учетного периода. Цена концерна - это цена продажи товарно-материальных ценностей внутри корпорации, цена приобретения - фактическая цена в момент покупки, цена дня - цена по которой товарно-материальные ценности закуплены в день приобретения. Учетная цена определяется как средневзвешенная цена закупки товарно-материальных ценностей. Выбор метода оценки израсходованных материальных запасов зависит от конкретных условий хозяйственной деятельности. Обычно при невысокой рентабельности для оценки израсходованных материалов выбирают методы, обеспечивающие наименьшую стоимость израсходованных материалов (ЛОФО и др.). При высокой рентабельности используют методы высокой оценки израсходованных материалов (ХИФО и др.).

Учет потребления в процессе производства материальных ресурсов предполагает: выявление затрат материальных ресурсов; определение соответствия фактических затрат утвержденным нормам, причин отклонения от этих норм; достоверную оценку стоимости потребленных материальных ресурсов; обоснованное распределение затрат материальных ресурсов по объектам учета и калькулирования; контроль за сохранностью материальных ресурсов в производстве.

При организации учета материальных ресурсов используется два основных подхода: лимитирование отпуска; контроль использования. Лимитирование отпуска предполагает использование лимитно - заборных карт и других документов, ограничивающих отпуск материальных ресурсов.

Для контроля использования материалов применяют следующие основные способы: учет использования партии материалов; инвентарный; предварительный контроль (сигнальное документирование). В основе всех способов контроля находится сопоставление фактического расхода материалов с расходом по нормам на определенный фактический объем произведенной продукции.

Учет использования партии материалов предполагает определение нормативных расходов путем умножения количества фактически изготовленной из

партии материалов продукции на нормы расхода. Сравнение первых со стоимостью фактического количества использованных в процессе производства материалов показывает отклонение от норм - экономию или перерасход. Одновременно контролируют образование и использование отходов производства.

Обязательным условием применения партионного способа контроля является возможность определения фактического выхода продукции из каждой партии. В случаях, когда невозможно определить фактический выход прямым инвентаризационным подсчетом, необходимо использовать измерительное оборудование. Инвентарный метод состоит в периодической инвентаризации материалов на рабочих местах, составлении баланса их движения и определении фактического расхода материалов и отклонений от действующих норм. Главный недостаток данного способа - с увеличением межинвентаризационного периода снижается оперативность выявления отклонений, и сокращаются возможности определить причины этих отклонений. Инвентарный метод применяют в случаях, когда невозможно или нецелесообразно использовать способ партионного контроля. В ряде случаев инвентарный метод может быть использован как дополнительное средство контроля, например, вместе с партионным способом.

Документальной формой, используемой при инвентарном методе, может быть карта оперативного учета материалов. Предварительный контроль заключается в выявлении отклонений от норм при помощи документов, оформляемых, как правило, до запуска материалов в производство. Такие документы носят сигнальный характер и оформляются в случае вынужденных изменений норм расхода материалов. Способ предварительного контроля можно использовать только тогда, когда известна величина будущих отклонений.

По нашему мнению, использование представленных методов в РФ, в частности, в отраслях АПК не даст такого эффекта, как в промышленности. Так как в полной мере отсутствует рынок сельскохозяйственной продукции и рыночное ценообразование. Как правило, приобретение продукции сельскохозяйственных товаропроизводителей производится по заниженной цене, причиной

чему является монополистическое ценообразование. Результатом сложившейся ситуации является то, что доход сельскохозяйственных организаций перераспределяется в пользу перерабатывающих организаций.

В сложившихся условиях для характеристики эффективности деятельности организаций промышленной переработки молока предлагаем производить оценку материальных расходов, в том числе молока, по справедливой стоимости. Согласно международным стандартам финансовой отчетности, справедливая стоимость – это стоимость ресурса (продукта), сформированная на основе спроса и предложения на рынке, на условиях конкуренции за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

По нашему мнению, для определения справедливой стоимости материальных затрат в промышленной переработке молока, в условиях РФ, необходимо исходить из нормативной себестоимости его производства в сельскохозяйственных организациях, уровня приемлемой рентабельности данной продукции в этих организациях и затрат на доставку её в молочные заводы. В этом случае эффективность деятельности организаций по переработке молока будет связана с эффективностью его производства в сельскохозяйственных организациях. Данная стоимость для сельскохозяйственной организации будет являться продажной ценой, а для перерабатывающей организации – ценой приобретения молока и его оценки при переработке.

Справедливую стоимость можно рассчитать по следующей формуле:

$$W_c = (C_n + T_3) \times (1 + r), \text{ где}$$

W_c – справедливая стоимость 1 ц молока (сырья), руб.

C_n – нормативная себестоимость производства 1 ц молока, руб.

T_3 – затраты на транспортировку молока (сырья), руб.

r - коэффициент рентабельности производства молока.

Справедливое ценообразование по предлагаемой методике должно регулироваться договорными отношениями перерабатывающих и сельскохозяйственных организаций.

Другие материальные затраты, входящие в состав себестоимости молочной продукции, по нашему мнению, должны оцениваться по себестоимости с учетом индекса инфляции. Такая оценка материальных затрат при переработке молока позволит наиболее обосновано формировать себестоимость молочной продукции и определять эффективность её производства и продажи, а также принимать обоснованные управленческие решения по регулированию планов, прогнозов, бюджетов и произведенных процессов в организациях по переработке молока.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ, УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

2.1. Оптимизация интеграции оперативного контроля, методов и систем управленческого учета затрат в управлении процессом производства молочной продукции

Планирование, учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в переработке молока должны строиться на единой методологической основе. Общая методологическая основа в построении учета и исчислении себестоимости на предприятиях необходима для обеспечения единства в планировании и учете показателей объема промышленного производства и себестоимости, возможности их обобщения на уровне отраслей промышленности в целом, сопоставимости себестоимости однородной продукции на различных предприятиях, выявления неиспользованных резервов для ее дальнейшего снижения. В условиях рыночной экономики планирование и учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции необходимо также для управления и контроля за эффективностью производства продукции по центрам ответственности, организациям и группам организаций и отраслям. Единая методологическая основа планирования и учета затрат должна быть построена на методах и системах планирования и учета затрат на производство продукции, вне зависимости от отрасли.

Планирование и учет как функция управления в рыночных условиях, должны сыграть решающую роль в эффективности функционирования организационно – экономического механизма хозяйствующего субъекта и его хозрасчетных подразделений. Поэтому следует отметить, что правильный выбор тех или иных методов планирования и учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации, а также обобщения накопленного опыта в отечественной и зарубежной практике их использования, критического анализа тех или иных методов и нормативной базы.

В экономической литературе нет однозначного мнения и определения метода учета затрат и метода калькулирования производства. Так, при исследовании данной проблемы, Безруких П.С. и др. [24] в своей работе проводит анализ раз-

личных точек зрения. В работе отмечается, что в свое время М. Х. Жебраком было высказано следующее мнение: «Под методом калькуляции себестоимости понимают совокупность приемов, используемых для исчисления себестоимости единицы продукции. ... методы калькуляции себестоимости чрезвычайно тесно связаны с порядком аналитического учета прямых затрат на производство. Именно порядок аналитического учета прямых затрат на отдельные виды продукции или стадии производства отличает один метод от другого» [24, с. 101-102]. В подтверждение данного определения приводится мнение С. А. Щенкова (метод учета затрат - это общий подход к построению аналитического учета затрат на калькуляционных счетах производства, к построению номенклатуры объектов собирания затрат на этих счетах (изделий, полуфабрикатов, заказов, стадий обработки) и к распределению их между товарной продукцией и незавершенным производством) и А. Ш. Маргулиса (метод учета затрат и калькулирования представляет собой единый процесс исследования издержек предприятий определенных типов на производство и реализацию продукции с позиций измерения, осмысливания и контроля этих издержек, определения себестоимости изделий и работ). Данные определения даны из предположения ограниченного единства учета и калькулирования, с одной стороны, и использования способов и приемов исследования в различных сочетаниях в зависимости от характера производства, его организации и технологии с учетом организации аналитического учета затрат на производство, с другой стороны. Под методом учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции понимается совокупность приемов организации документирования и учетного отражения производственных затрат, обеспечивающих выделение фактической себестоимости предприятия и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции, - отмечает Безруких П.С. [22, с.71] в более поздних работах.

По нашему мнению, единый подход к классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции не приемлем, а поэтому необходимо разграничивать данные методы на методы планирования и учета затрат на производство продукции и методы калькулирования себестоимости продукции.

В производственных организациях планирование и учет затрат, в том числе в переработке молока, можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции. Такие классификационные признаки выделяет Керимов В.Э. [61, с. 225-226]. В рамках каждого из классификационных признаков можно выделить отдельные методы (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Классификация методов планирования и учета производственных затрат

В раскрытие и расширение предлагаемых признаков Кизилов А.Н., Богатая И.Н. [63, с. 100] выделяют следующие классификационные признаки: по объектам учета, по степени нормирования, по полноте учета затрат, по способу организации сводного учета затрат и калькулирования себестоимости, по способу распределения косвенных затрат, по времени составления. Однако авторы ссылаются только на методы учета, но они являются и методами планирования затрат (табл. 2.1).

В целях планирования и управленческого учета можно выделить несколько методов обобщения затрат, которые можно сгруппировать по следующим критериям: 1) времени возникновения; 2) полноте включения; 3) отношению к производственному процессу; 4) влиянию изменения цен.

Таблица 2.1.

Классификация методов планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Классификационный признак	Методы планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
По объектам планирования и учета	Показный метод Попередельный метод
По степени нормирования	Допроектный метод Фактических затрат Нормативный метод планирования и управления Системе «стандарт-кост»
По полноте охвата затрат	Отражение по полной себестоимости Формирование сокращенной себестоимости (система «директ-костинг»)
По способу организации сводного планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости	Полуфабрикатный Бесполуфабрикатный
По способу распределения косвенных затрат	Однокэффициентный Многочэффициентный
По времени составления, планов, отчетов	Текущий Будущий Предстоящий

По времени возникновения выделяют следующие методы: метод нормативных затрат, который предполагает предварительное определение нормативных затрат по отдельным видам продукции, операциям, процессам и другим объектам с выделением в ходе производства отклонений от нормативных затрат; метод фактических затрат – это метод последовательного накопления данных о фактических произведенных затрат без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам.

Методы по полноте включения подразделяют на: метод полной стоимости предусматривает исчисление себестоимости, которая включает в себя все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции; метод неполной, ограниченной себестоимости, – общим для этого метода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации про-

дукции, не включаются в себестоимость отдельных видов продукции, а возмещаются общей суммой из выручки. Наиболее известны методы: «директ-кост», развитый «директ-кост», метод «маржинальной (предельной)» стоимости. При методе «директ-кост» в ограниченную себестоимость включаются только переменные затраты, при методе развитого «директ-костинга» - переменные и часть постоянных (специфических) затрат, относящихся к данному объекту. При методе «маржинальной» стоимости, рассчитывается маржинальная стоимость для принятия управленческих решений по дополнительному выпуску продукции свыше нормального рассчитанного уровня производственных мощностей.

Методы обобщения затрат по отношению к производственному процессу: позаказный метод, – объектом выступает производственный заказ, - применяют этот метод на предприятиях единичного производства; попередельный метод, – объектом планирования и учета затрат выступает передел, – законченная часть производственного процесса, которая завершается выпуском промежуточного продукта – полуфабриката. При полуфабрикатном варианте полуфабрикат выступает в качестве готовой продукции, предназначенной для реализации на сторону. При бесполуфабрикатном варианте полуфабрикат не выделяют в самостоятельную единицу, предназначенную для реализации. Этот метод характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно, поэтапно превращаются в готовую продукцию; метод учета затрат по влиянию изменения цен. Сущность метода планирования и учета на базе общего уровня цен заключается в переводе денежных знаков, обладающих неодинаковой покупательной способностью в разные периоды времени, в деньги общей покупательной способности.

По мнению М.З. Пизенгольца [111] в зависимости от вида производства и особенностей технологии могут применяться следующие методы планирования и учета затрат и исчисления себестоимости: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

При простом (попроцессном) методе затраты относят непосредственно на тот объект планирования и учета, по которому исчисляют себестоимость продук-

ции (добыча сырья или изготовление продукта). При этом затраты можно группировать по процессам, операциям или другим элементам технологического цикла.

При позаказном методе производственные затраты собираются вначале по цехам, затем затраты суммируются по предприятию в целом и производят расчет себестоимости единицы продукции по суммам затрат всех цехов. При позаказном методе объектом планирования, учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции. В планировании и аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции.

При попередельном методе планирования и учета затрат на производство каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но и реализуются на сторону другим предприятиям, как покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты. Себестоимость готовой продукции при применении попередельного метода складывается из затрат по обработке на каждом переделе и стоимости исходного сырья.

Нормативный метод управления. Задачей нормативного метода учета и управления затратами на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов. При нормативном методе фактически объектами планирования, учета и исчисления себестоимости становятся не только конечный продукт, но и его части, детали, операции. Система нормативного метода строится таким путем, что в учете прямые затраты по каждому субъекту фиксируют в пределах исчисленных нормативных затрат и отдельно - суммы отклонений от нормативных затрат. При этом суммы превышения затрат против норм оформляют специальными сигнальными документами. Следовательно, в самой системе учета, в управлении заложен контроль за уровнем затрат. В этом большое преимущество нормативного метода.

Нормативы устанавливают максимально допустимый уровень материальных, трудовых и финансовых затрат на производство сельскохозяйственной продукции в объективно сложившихся условиях деятельности предприятия. Они являются одним из инструментов, с помощью которого в бизнес-планах предприятия обеспечивается экономия затрат живого и прошлого труда на производство продукции, предполагается сбережение и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Использование нормативов себестоимости продукции позволит обеспечить прозрачность финансово-экономического состояния предприятия. Учитывая, что нормативные затраты представляют собой научно обоснованную величину расходов материальных, трудовых и финансовых ресурсов при нормальных условиях производства, их можно применять при текущем и перспективном планировании и прогнозировании, обосновании специализации и размещения производства, осуществления оценки уровней использования производственных ресурсов и сложившихся рыночных цен на продукцию сельского хозяйства.

Кизилев А.Н., Богатая И.Н. [63, с. 100] отмечают, что метод планирования, учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т. п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия.

Для предприятий молочной промышленности нами предлагается следующие сочетания методов производственного планирования и учета затрат в зависимости от центров возникновения затрат, характеристики производства, объектов калькулирования и методов калькулирования, которые также являются методами оперативного контроля затрат (рис. 2.2).

Таким образом, в основу классификации методов планирования, учета и контроля издержек производства должен быть положен порядок собирания, сопоставления и обобщения затрат на производство по объектам наблюдения, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции – способ группировки и распределения затрат между отдельными видами продукции для

применения себестоимости в различных целях управления. Вполне естественно, что выбор объектов наблюдения затрат, а следовательно, методов производственного планирования, учета и контроля зависит от типа производства и его технологии, а также от принципов организации, уровня механизации, номенклатуры и сложности выпускаемой продукции и других особенностей.

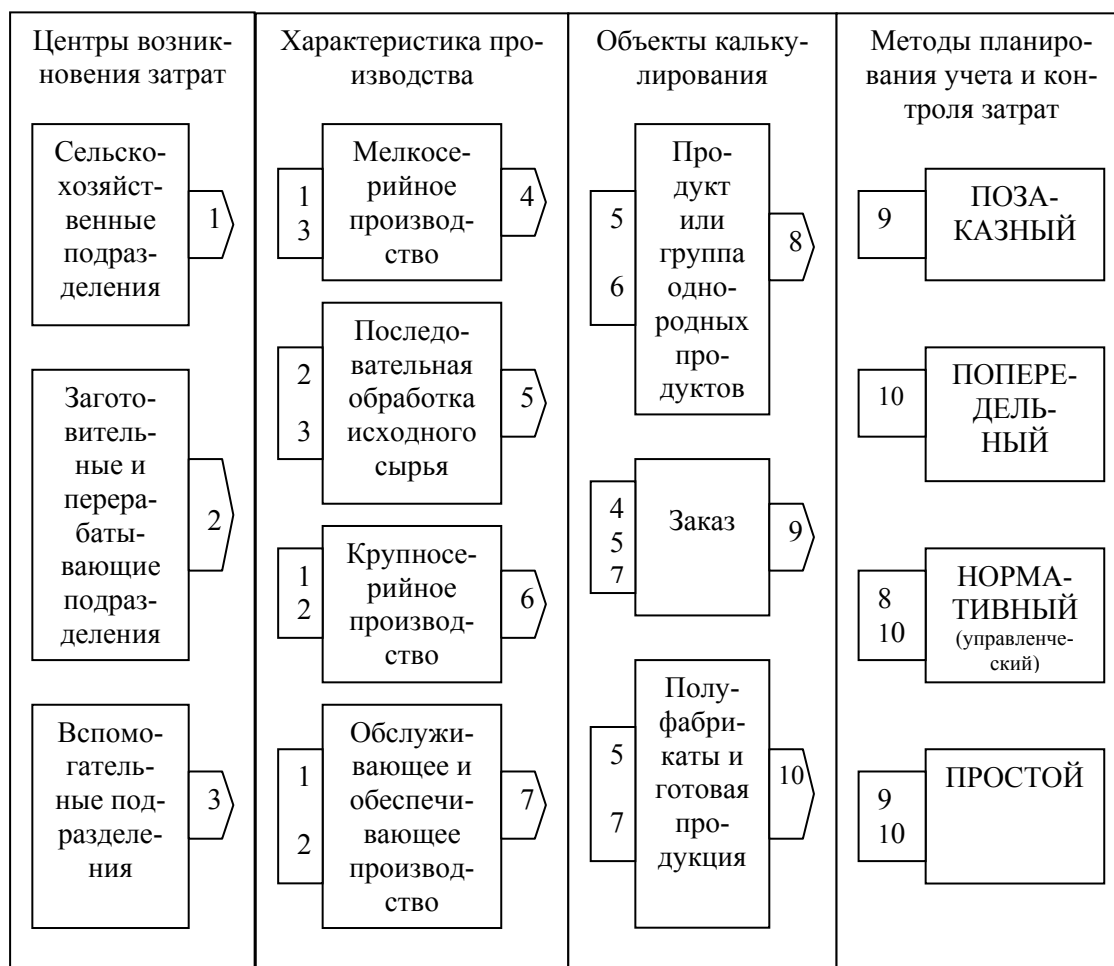


Рис. 2.2. Варианты использования методов производственного планирования, учета и оперативного контроля затрат в организациях переработки молока

Если основываться на признаках классификации указанных методов, то планирование, учет и контроль производственных затрат в сельском хозяйстве может производиться следующими методами: позаказным, попередельным, по процессным, по фазным (по периодам производства), котловым, нормативным. Однако здесь необходимо отметить, что использование нормативного метода возможно в условиях позаказного, попередельного, по процессного, по фазного и кот-

лового методов производственного планирования, учета и контроля затрат. Следовательно, нормативный метод является универсальным. Он присущ в той или иной мере всем действующим методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. По своим принципам он выступает также как вариант управления и контроля затрат на производство. Поэтому нецелесообразно было бы ставить его в один ряд с вышеперечисленными, поскольку это понятие (нормативный) другого смыслового уровня: различие заключается в том, что кроме порядка собирания, сопоставления и обобщения затрат на производство по объектам наблюдения при нормативном методе затраты оцениваются по нормативной стоимости. Ясно, что по нормативной стоимости могут быть оценены как затраты, относящиеся к одному заказу, так и к одному процессу или переделу. Поэтому так называемый нормативный метод учета, скорее всего, является нормативной системой планирования и управления, используемой в учете и контроле затрат. Аналогичным образом неправомерно выделение в качестве отдельного метода учета системы «директ – костинг». Если учитывать цели и задачи внедрения «директ – костинга» и его значение в информационном обеспечении управления, то становится ясным, что «директ – костинг» представляет собой одну из систем планирования и учета затрат, а не метод производственного учета.

В зависимости от характера формируемой себестоимости классифицируют и системы учета затрат, которые, по нашему мнению, необходимо называть системами планирования, учета и контроля затрат.

Наиболее распространенные системы, как в российской практике, так и за рубежом, являются «стандарт-кост» и «директ-костинг». Как известно, сущность системы «директ-костинг» заключается в исчислении неполной стоимости продукции: исторически - на базе прямых затрат, в классическом варианте - как системы переменных затрат. Разновидностями этого метода являются системы: 1) планирование и учет затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей, когда в стоимость включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности; 2) развитый «директ-костинг», основанный на базе переменных затрат

и части постоянных (специфических) затрат, связанных с выпуском данного вида продукции.

И в том, и в другом вариантах отражается не полная, а частичная стоимость продукции. Постоянные расходы (полностью или частично) не включаются в стоимость продукции: они являются периодическими и в конце отчетного периода списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции. Периодическими считаются затраты, осуществление которых зависит только от завершения некоторого календарного периода и не связано ни с объемом выпущенной (реализованной) продукции, ни с самим фактом ее наличия. Иначе говоря, эти затраты будут присутствовать у организации каждый месяц, даже при отсутствии производства и продаж. К таким затратам относятся расходы на аренду средств, оплата коммунальных платежей и др.

К преимуществам системы «директ-костинг» относят: установление пропорций между затратами и объемом производства; возможность выявления изменения маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным изделиям, выявления изделия с большей рентабельностью; отражение в отчете о финансовых результатах изменений прибыли из-за изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции; проведение эффективной политики цен.

Несколько различаются разновидности «директ-костинга» у Николаевой А.С. [94]: 1) классический «директ – костинг» - калькулирование по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными; 2) система планирования и учета переменных затрат - калькулирование по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; 3) система планирования и учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей - калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Существует и разновидность системы «директ – костинг», когда себестоимость калькулируется на основе только производственных расходов, связанных с

изготовлением продукции, даже если они носят косвенный характер. Общим для всех разновидностей является то, что планируется и калькулируется не полная, а частичная себестоимость. По частичной себестоимости оценивают незавершенное производство и готовую продукцию в балансе, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

Система «директ – костинг» в разных странах имеет свои «национальные» имена. В Германии и Австрии используют термины *Teilkostenrechnung*, или *Grenzkostenrechnung*, то есть учет частичных либо граничных затрат, или *Deckungsbeitragsrechnung* - учет сумм покрытия; в Великобритании - учет маржинальных затрат (*marginal costing*); во Франции - маржинальный учет (*la comptabilite marginale*), в США - учет переменных затрат (*variable costing*), или «прайм – костинг» (*prime costing*).

По мнению Пизенгольца М.З. [111, с.10], система «стандарт-кост» базируется на разработке стандартов на главные виды затрат (затраты труда, материалов, накладные расходы и др.) на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологии. В соответствии с этими стандартами ведется планирование и учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, когда они превышают стандарты. Система «стандарт-кост» в нашей стране получила в свое время широкое распространение в промышленности под названием «нормативный метод учета затрат». Применялась она в некоторых предприятиях сельского хозяйства, основанных на использовании постоянной технологии производства: птицефабрики, комплексы по откорму скота и др.

При применении системы «стандарт-кост», как и обычных систем планирования и учета фактических затрат, обеспечивается полный учет, планирование затрат и калькулирование полной себестоимости.

Николаева А.С. [97, с.59] утверждает, что система «стандарт-кост» аналогична российскому нормативному методу. Отечественные специалисты уже дос-

таточно давно ведут дискуссию о различиях этих двух систем. По нашему мнению, управленческая методология обоих методов одинакова - наличие норм потребления ресурсов, учетных цен ресурсов и использование этих данных для планирования и контроля деятельности. Поэтому все возможные различия между нормативным методом и системой «стандарт – кост» носят не столь существенный характер, чтобы можно было говорить о какой-то принципиальной разнице. Скорее эти различия носили больше идеологический характер. Тем более что исторически «наш» нормативный метод непосредственно связан со «стандарт – костом»: в 30-х годах XX в. он был «вывезен» из Америки и внедрен в отечественную хозяйственную практику.

Итак, основным преимуществом нормативного метода учета (системы «стандарт – кост») является его «управленческая направленность», позволяющая осуществлять планирование и контроль деятельности предприятия. Традиционным методом планирования и калькулирования является метод полной стоимости. Суть его заключается в том, что прямые затраты непосредственно относят на себестоимость, а косвенные – пропорционально выбранной базе распределения, которая при свободе выбора определяется, как правило, опытным путем.

Методы планирования и учета полной стоимости позволяют исчислять величину себестоимости, которая способствует правильному стратегическому выбору ценовой политики и оценке конкурентоспособности предприятия в своей отрасли, дает возможность более объективно анализировать рентабельность и степень доходности продаж определенных видов продукции, работ, услуг.

Также существуют, наряду с основными системами учета затрат, такие системы, как система JIT (just in time), точно в срок. Суть ее заключается в отказе от производства крупными партиями, а взамен создается непрерывно-поточное предметное производство. Снабжение производственных цехов и участков осуществляется маленькими партиями. Наличие ТМЗ рассматривают как «зло»; «абзорпшен – костинг» (метод полного поглощения затрат). Система калькулирования себестоимости с распределением всех затрат между реализованной продукцией и остатками готовой продукции на складе; сущность ABC-метода (activity based

costing - функциональный метод учета затрат) заключается в том, что затраты предприятия, учтенные по элементам издержек, первоначально группируют по видам (функциям производственно-хозяйственной деятельности), а затем относят на себестоимость конкретных продуктов (услуг).

Следует отметить принципиальную особенность данного метода: прямые затраты (в частности, материалы) относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности. Драйвер затрат (cost driver – «кост драйвер») - это показатель измерения активности вида деятельности, отражающий сущность данного вида деятельности и взаимосвязанный с калькулируемым объектом. В отечественной литературе используются разные определения этого понятия: «вектор активности», «носитель затрат», «потребитель затрат», «коэффициент распределения затрат», «единица деятельности», «единица активности». Целесообразнее использовать понятие «драйвер затрат» по причине того, что данный термин используется в большинстве работ. Кроме того, наиболее распространенный перевод «носитель затрат» уже применяется в отечественной теории учета в несколько ином значении.

Для организаций промышленной переработки молока выбираемые методы производственного планирования, учета, контроля и системы управленческого учета должны отвечать требованиям определения и анализа закономерностей (тенденций) изменения величины издержек, выпуска продукции, ее эффективности в организации и ее подразделениях. На эти закономерности нужно обращать особое внимание в процессе оценки и интерпретации данных, принятия управленческих решений и регулирования производственных процессов, бюджетов, смет, норм и т.д.

Анализируя международный опыт производственного планирования, учета и контроля, следует отметить также, что во многих западных странах, например, в американских фирмах в настоящее время применяются две системы: система планирования и учета затрат по заказам (Job order cost system) и система планирования и учета затрат по процессам (Process cost system). Они, в целом, соответствуют

отечественным методам планирования и учета затрат позаказному и попередельному (попроцессному). Однако, в западных странах, эти системы используются в такой постановке, что по их данным осуществляют контрольную и аналитическую функции управления. Так, при исчислении себестоимости в отечественной практике планирования и учета ставится цель - выявление дохода, в западной практике планирования и учета – процесс формирования дохода. Использование на практике предлагаемой классификации затрат и предлагаемых моделей планирования и постановки производственного учета позволяет ориентироваться на выполнение прежде всего управленческой функции учета по системе «затраты – выпуск – результат» по каждому виду продукции, по структурным подразделениям и, в целом по организации.

Планирование, учет полных затрат и исчисление себестоимости по совокупным издержкам должны применяться в условиях принятия перспективных программ и долгосрочных управленческих решений, а планирование и учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений. Планирование, учет затрат и исчисление ограниченной себестоимости может применяться как по организации, так и по ее структурным подразделениям. Таким образом, использование «директ-костинга» в сочетании с методами производственного планирования и учета позволит: оценивать рентабельность производимых видов продукции; анализировать окупаемость переменных затрат продукцией; обоснованно планировать объем производства с учетом имеющихся ресурсов (сырья, материалов и др.) и состояния производственного потенциала, нормировать затраты, находить оптимальные пределы продажных цен на продукцию.

2.2. Объекты планирования, контроля и учета затрат на производство молочной продукции в централизованной и децентрализованной системе управления

В каждой организации, с учетом особенностей технологии и организации его основных и вспомогательных производств, а также в целях рациональной организации планирования, учета и контроля затрат на производство и калькулиро-

вания себестоимости продукции необходимо установить: экономически обоснованную номенклатуру статей калькуляционных затрат и, в том числе, статей всех видов комплексных расходов (расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, расходов на освоение новых изделий, цеховых расходов, общезаводских расходов, внепроизводственных и др.); оптимальное количество аналитических счетов к счету 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство»; оптимальное количество объектов калькулирования себестоимости продукции; метод распределения затрат между незавершенным производством и готовой (товарной) продукцией; метод распределения косвенных затрат между объектами планирования, аналитическими счетами основного и вспомогательного производств и объектами калькуляции.

Принципиальной особенностью организации планирования, управленческого учета и контроля является необходимость определения затрат не только по организации в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования внутри организации. Под центром ответственности понимается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать решения. Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Оно не всегда связано с персональной ответственностью за величину, целесообразность и экономическую обоснованность издержек.

Проблемы определения (создания) центров ответственности и организации в них учета затрат исследовались в работах отечественных экономистов, которые по-разному определяли центры ответственности [77, с.27; 50, с.153-164; 56, с.112].

В практике зарубежных и отечественных предприятий центры ответственности обычно устанавливают в зависимости от организационной структуры управления и функций, выполняемых каждым подразделением [51].

Центр ответственности – это часть организации, выделяемая в учете для контроля за её деятельностью. В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра от-

ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра ответственности или исполнителем [70, с. 121].

По нашему мнению, в современных условиях для того, чтобы повысить эффективность производства, необходимо основное внимание уделить поиску резервов внутри самих организаций. На наш взгляд, это - прежде всего, достигается путем децентрализации управления. Составной частью децентрализованной системы управления являются способы реализации методологии планирования, управленческого учета и контроля, позволяющие измерять и контролировать результаты деятельности внутренних структурных единиц.

Так, организация планирования и учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования. При организации планирования и учета по центрам ответственности нужно четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности, желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные затраты являются прямыми. Вместе с тем степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной для анализа и принятия управленческих решений, но не избыточной [51].

Преимущество децентрализации управления подразделениями заключается в том, что менеджеры подразделений имеют больше информации о местных условиях для принятия решений, деятельность менеджеров и трудовых коллективов становится более мотивированной путем проявления собственной инициативы, повышается уровень ответственности всех работников подразделений и их руководителей за эффективное решение всех производственных задач, формируется дружный коллектив при решении определенных задач и др. Важное значение при

децентрализации управления производством и совершенствовании хозрасчетных отношений имеет определение организационной структуры экономического субъекта.

Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре организации, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения организации с точки зрения делегирования им определенных полномочий и ответственности. Все эти формы управления и организации труда требуют также передачи части функций планирования и управленческого учета непосредственно в подразделения, то есть центры ответственности. Система планирования и учета, которая при децентрализации управления обеспечивает отражение, накопление, оперативный анализ, контроль и представление информации о затратах и результатах, а также позволяет оценивать деятельность центров ответственности, называется планированием и учетом по центрам ответственности. Планирование, учет и контроль по центрам ответственности – это система функций управления, которая оценивает соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению. Концепция планирования, учета, контроля и анализа по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют подразделения в своей деятельности.

В экономической литературе отечественными учеными – экономистами и их западными коллегами приводится различный перечень организации центров ответственности, в основном, их точки зрения совпадают по количеству и названию центров ответственности [60, с.115; 160, с.466-471]. Вместе с тем, следует отметить, что деление производственной организации на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, особенностей технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производимой продукции или выполненных работ (оказанных услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспеченности квалифицированным кадровым персоналом. Значительное влияние на обоснован-

ность создания центров ответственности оказывает не только децентрализация системы управления, не только методы управления, но и формы организации управления: линейная, функциональная, линейно – функциональная, матричная.

Опыт зарубежных предприятий свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром. По первому признаку центры ответственности подразделяют на центры затрат, инвестиций, продаж и прибыли. По выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности [51].

По критериям уровня полномочий руководителей подразделений, в рамках существующей на предприятии организационной структуры, К.В. Щиборщ [151, с. 260-261] предлагает все центры ответственности классифицировать следующим образом:

а) Центр управленческих затрат (managed cost centre) – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответственен за обеспечение наилучшего уровня услуг. Этот вариант, как правило, наиболее приемлем для административных департаментов предприятия (функциональных служб), где трудно поддаются измерению как затраты (inputs), так и результаты (outputs). В этом случае используются нестандартные методы контроля и стимулирования, такие как «оценка работы» (work management), «составление бюджета с «нулевой» точки» (zero-base budgeting) и «целевое управление» (management by objectives).

б) Центр нормативных затрат (standard cost centre) – это подразделение, в котором руководитель ответственен за достижение нормативного (планового) уровня затрат по выпуску продукции (работ, услуг). Нормативы, как правило, охватывают сферы прямых затрат труда, прямых затрат сырья и материалов и переменные косвенные расходы (общепроизводственные расходы, часть прямых коммерческих расходов). Эффективность деятельности такого подразделения, соответственно, измеряется размером позитивных или негативных отклонений фактического уровня затрат от планового (нормативного). Как правило, это наиболее подходящая схема для производственных подразделений (цехов).

в) Центр доходов (revenue centre) – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответствен за максимизацию дохода от продаж. При этом, как правило, руководители таких подразделений не имеют полномочий ни по дополнительному (сверх бюджета) расходованию средств для привлечения дополнительных ресурсов, ни по варьированию ценами реализации с целью максимизации прибыли. Типичным примером подобного центра ответственности служит служба сбыта (отдел сбыта, коммерческая дирекция).

г) Центр прибыли (profit centre) – этот центр ответственности отличается от предыдущего расширением полномочий руководителя: он имеет право варьировать затратами и ценами реализации с целью максимизации прибыли от операций. Примером такого рода центра ответственности может служить хозрасчетное производственное подразделение, выделенное на отдельный баланс. Однако здесь в полномочия менеджера еще не включаются решения в области капитальных затрат (инвестиций).

д) Центр инвестиций (investment centre) – здесь в добавление к предыдущему пункту при оценке эффективности деятельности включается процент на задействованный капитал. Таким образом, целевой функцией, по которой оценивается эффективность деятельности «центра ответственности», здесь является либо отдача на инвестированный капитал, либо прибыль за вычетом процента на задействованный капитал (последнее обычно зовется «остаточным доходом» [residual income] либо «остаточной прибылью» [residual profit]).

Такая классификация наиболее приемлема для подразделений предприятия с большой степенью автономности (например, крупное дочернее подразделение холдинговой промышленной компании). Полной самостоятельности в сфере инвестиций у отдельных структур компании не бывает практически никогда (это означает абсолютную неподотчетность структуры руководству компании), поэтому можно говорить о том, что центры инвестиций наделены широкими полномочиями имеют право определять политику в сфере капитальных и долгосрочных финансовых вложений, то есть капитализации своей чистой прибыли [151, с. 261].

Большинство ученых-экономистов приводит аналогичный признак классификации, называя его критерием по принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования, и выделяют три вида центров ответственности: центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций. При этом не происходит деление центров затрат на управленческие центры и центры нормативных затрат. По нашему мнению, такое деление нецелесообразно, однако центры затрат могут быть разбиты на управленческие и производственные центры затрат. Управленческие центры затрат связаны с затратами по управлению организацией, а производственные - непосредственно с производственными подразделениями и группами мест возникновения затрат.

По нашему мнению, в организациях промышленной переработки молочной продукции приоритетными направлениями создания центров могут быть организация внутри предприятия различных форм труда и его оплаты, самостоятельных подразделений (рис. 2.3). Важным методологическим аспектом организации и внедрения указанных центров ответственности и их эффективного функционирования, является создание стройной (единой) системы управления затратами и результатами деятельности подразделений по принципу «затраты – выпуск – результат».

Таким образом, при совершенствовании внутрихозяйственных взаимоотношений надо четко представлять место и роль отдельных внутрихозяйственных формирований – центров ответственности в производственном процессе. Центры ответственности являются, по сути, главными звеньями в общей цепи общественного производства. При формировании внутрипроизводственных подразделений и создания центров ответственности также необходимо учитывать общие и частные факторы, влияющие на их размеры. К общим факторам относятся: воспроизводство рабочей силы за счет накоплений внутрихозяйственного подразделения, наличие собственных финансовых ресурсов для своевременного и полного использования достижений научно-технического прогресса, своевременное и качественное выполнение всех технологических операций, соблюдение ритмичности производственного процесса, постоянство численности работающих в подразделении.



Условные обозначения:

- > пряма связь (коммуникация информации);
- - - - -> обратная связь (контроль);
- ◄ - - - - -> связи координации и субординации.

Рис. 2.3. Модель организации оптимального сочетания централизации управления и его децентрализации по центрам ответственности

В действующем плане счетов для учета затрат и исчисления себестоимости продукции предусмотрен 20 «Основное производство». Однако сосредоточение на данном счете различных по своим признакам группировок затрат (затраты по тех-

нологическим процессам, переделам, фазам, заказам, бригадам и т.д., и организации в целом) делает учет неоправданно громоздким, сложным, затрудняет осуществление текущего контроля и получение оперативной и полезной информации для управления эффективностью производства. Учет исключает возможность анализа отклонений затрат от плановых величин непосредственно в момент их производства, по местам возникновения, и самое главное, по технологическим процессам, переделам, фазам производства. Это снижает аналитичность и информационную емкость бухгалтерского учета. При этом происходит неувязка учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения и др., в результате не объективно оценивается деятельность отдельных подразделений и эффективность производства отдельных видов продукции переработки молока.

На наш взгляд, данную проблему необходимо решать путем усовершенствования аналитического учета затрат, а не за счет введения дополнительных синтетических счетов в систему плана счетов. Организация эффективного аналитического учета в значительной мере зависит от обоснованности определения и выбора объектов наблюдения и учета фактов затрат в сельском хозяйстве. Правильный выбор объектов наблюдения и учета затрат является первостепенной задачей, стоящей перед бухгалтерами на разных уровнях управления организации. Так, от того, насколько обоснованно установлены объекты наблюдения затрат на производство продукции зависит и обоснованное исчисление себестоимости продукции, действенный контроль и управление за целесообразным и экономным расходованием ресурсов организации, ее сегментов.

Установление объекта планирования и учета затрат является начальным этапом управленческого учета и контроля при любых технических условиях его осуществления. Понятие объекта планирования и учета затрат по-разному определяется в специальной литературе. Некоторые авторы под объектом планирования и учета понимают совокупность затрат на предприятии (в организации), сгруппированных для решения задач управления себестоимостью. Следует отметить, что объектами планирования и учета являются факты хозяйственной жизни, которые одновременно являются объектом познания. Поэтому термин «объект

учета затрат», «объект планирования затрат» обоснованнее заменить названием «объект наблюдения и обобщения фактов затрат» [12].

В основе выбора объектов планирования и учета затрат в промышленной переработке молока следует положить: а) признак классификации фактов затрат; б) обобщение и свод данных фактов о затратах на различных иерархических уровнях процесса производства и управления им. Исходя из этих двух основных условий, объектами планирования и учета затрат в промышленной переработке молока могут быть: виды и элементы затрат (затраты на сырье для переработки, основные материалы, вспомогательные материалы, оплату труда и др.); технологические процессы; технологические переделы; фазы (периоды, циклы) производства; центры ответственности; смешанные объекты (процессы и переделы или переделы и фазы и т.д.). При формировании объектов планирования и учета затрат в промышленной переработке молока необходимо создавать все условия формирования бухгалтерской информационной системы о производственных затратах для нужд экономического анализа, контроля и управления путем регистрации и фиксации сведений, а также обобщения, свода их в требуемых параметрах (размерах) во времени (сроки) и в пространстве (иерархических уровнях), необходимых управляющей системе (рис. 2.4).

Организации промышленной переработки молока должны самостоятельно выбирать и оптимизировать объекты планирования и учета затрат по приведенным уровням обобщения, при этом сделанный выбор необходимо отразить в принятой учетной политике.

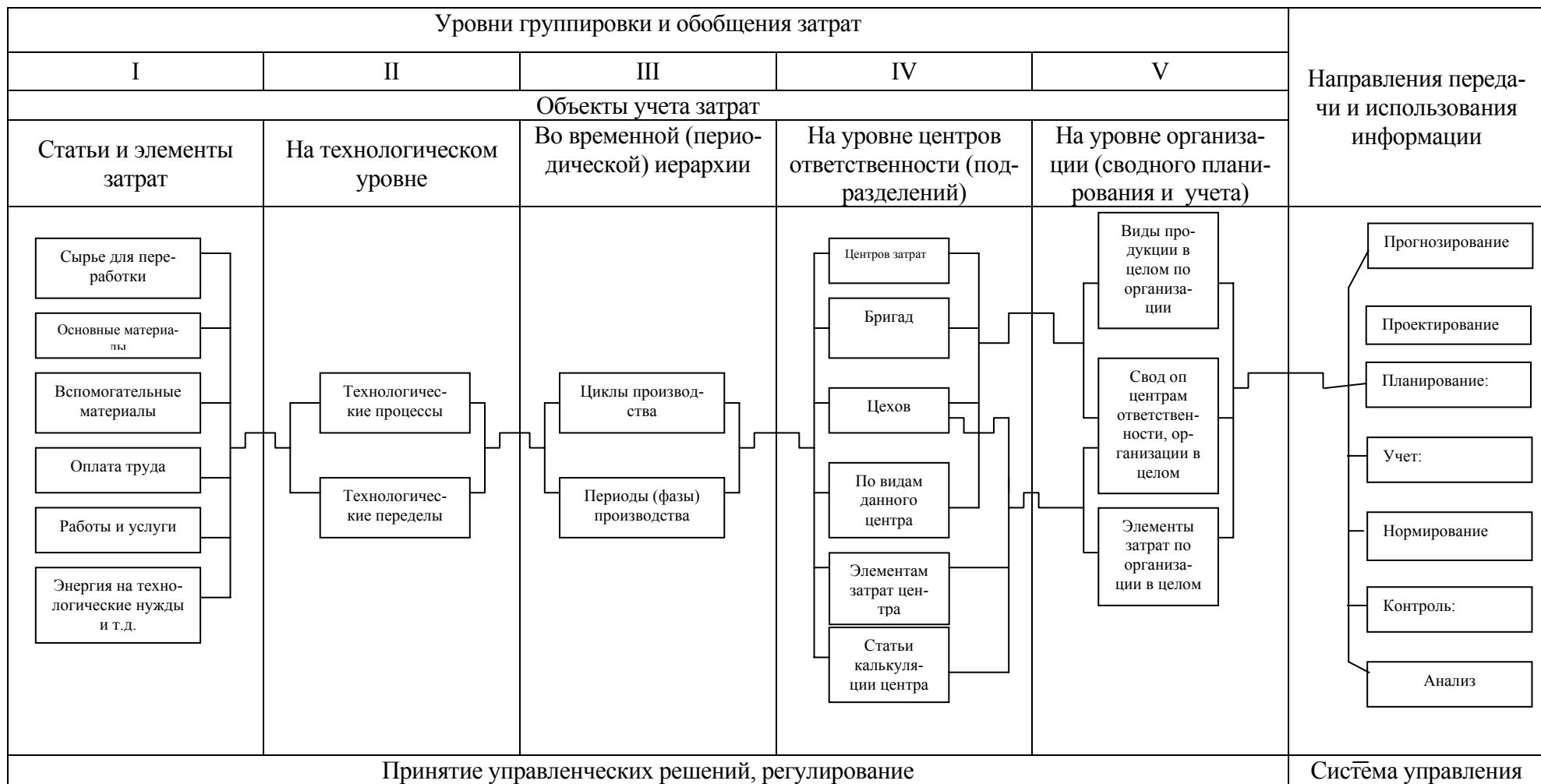


Рис. 2.4. Иерархические уровни обобщения производственных затрат и информационное обеспечение функций управления промышленной переработки молока

2.3. Организация планирования, управленческого учета и контроля затрат по носителям и статьям калькуляции в системе управления производством молочной продукции

При построении системы планирования и управленческого учета затрат на производство молочной продукции, а также бюджетирования и совершенствования качества информационного обеспечения системы управления, важное значение, для организаций промышленной переработки молока имеет группировка затрат по элементам и статьям. Группировка затрат по элементам основывается на принципе их участия в образовании стоимости продукта. Однако поэлементарная группировка не может полностью удовлетворить потребности управления в информации о затратах по их целевому назначению, местам возникновения и носителям затрат с разграничением по отдельным видам продукции, а также при осуществлении контроля за рациональным и экономным расходованием ресурсов. Поэтому для организаций важно наиболее оптимально классифицировать затраты по калькуляционным статьям в разрезе элементов затрат и организация по ним планирования и учет в промышленной переработке молока.

Типовая номенклатура элементов и статей затрат носит, как правило, комплексный характер, т.е. здесь больше присутствует поэлементная классификация затрат, нежели их группировка по калькуляционным статьям. Она приспособлена, в основном, для планирования и учета затрат в целом по организации, но не полностью учитывает технологические и организационные особенности производства продукции промышленной переработки молока. Затраты, сгруппированные по элементам и статьям в типовой номенклатуре, приспособлены в основном для исчисления полной производственной себестоимости продукции, что не отвечает современным принципам управления производством с использованием сокращенной себестоимости в анализе по модели – «затраты – выпуск – результат».

Статьей затрат или калькуляционной статьей признается определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом. В основу такой группировки положено отношение затрат к способу их включения в себестоимость отдельного вида продукции. Однако вы-

деление статей затрат в отдельных организациях должны учитывать такие признаки, как отношение затрат к производимому продукту [40, с.27-32], индивидуальные особенности технологии, организации производства [58, с.17] и другие критерии.

По нашему мнению, в планировании и управленческом учете затрат на производство продукции промышленной переработки молока и контроле – планирование, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции по элементам не имеет широкого практического применения. Однако поэлементный разрез – это важные данные о структуре и объеме затрат на производство по организации в целом, необходимые при расчете производственных затрат, финансовых результатов в финансовом отчете и других показателей. Между группировками затрат по элементам и статьям существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Они во многом дополняют друг друга. Группировка по статьям затрат зависит от характера и назначения затрат. Здесь важное значение имеет назначение затрат – их прямое или косвенное участие в производстве продукции промышленной переработке молока.

При производстве молочной продукции затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства необходимо классифицировать по следующим направлениям: основные – технологические, материальные и трудовые затраты, затраты, являющиеся условиями его осуществления.

На сегодняшний момент в большинстве организаций промышленной переработки молока используется следующая номенклатура статей затрат (табл. 2.2), которая по сути является типовой для данных организаций (в частности данная классификация применяется в ЗАОр «Кезский сырзавод»):

Таблица 2.2

**Используемая номенклатура статей затрат по переработке молока
в ЗАОр «Кезский сырзавод»**

№ п/п	Статья затрат	Включаемые затраты
1	2	3
1.	Оплата труда	Заработная плата работников, обслуживающих технологический процесс
2.	Отчисления на социальное страхование	Расходы на оплату ЕСН по ставкам приведенным в Налоговом кодексе

Продолжение таблицы 2.2

1	2	3
3.	Сырье (молоко базисной жирности) для переработки	Затраты на сырье, которые составляют основу изготавливаемой продукции при ее изготовлении
4.	Основные материалы	Затраты на основные материалы, которые непосредственно входят в состав продукции или являются необходимыми компонентами ее изготовления
5.	Возвратные отходы (вычитаются)	Стоимость возвратных отходов, исключаемых из затрат на сырье (остатки сырья, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, изменившие при этом свой химический состав и утратившие поэтому полностью или частично потребительские свойства исходного сырья или используемые не по прямому назначению)
6.	Содержание основных средств	Затраты на обслуживание и эксплуатацию оборудования, амортизацию и затраты на ремонт основных средств
7.	Организация производства и управление	Затраты, связанные с производством но не относящиеся к конкретному виду продукции
8.	Прочие затраты	Расходы, не включенных в предыдущие статьи

С учетом отдельных рекомендаций, встречающихся в литературе, а также для внедрения различных прогрессивных методов производственного планирования, учета затрат, исчисления себестоимости продукции, систем управленческого учета и планирования, номенклатуру статей и элементов затрат можно использовать в следующем составе, структуре и последовательности (табл. 2.3.). Приведенный перечень элементов и статей затрат является гибким для адаптации применительно к построению планирования и учета затрат и их обобщению по технологическим процессам, переделам, циклам и периодам (фазам) производства, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства.

Таблица 2.3

**Номенклатура статей и элементов учета и планирования затрат
на переработку молока**

№ п/п	Наименование элементов затрат	Наименование статей затрат
1	2	3
1.	Материальные затраты	Сырьё для переработки (молоко)
		а) приобретенное у сельскохозяйственных товаропроизводителей
		б) собственного производства
		Основные материалы
		Вспомогательные материалы

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3
		Работы и услуги: а) грузовых, бортовых автомашин б) автомашин специального назначения в) тракторов г) электроснабжение д) водоснабжение е) теплоснабжение Нефтепродукты Возвратные отходы (вычитаются)
2.	Оплата труда	Оплата труда основных работников Оплата труда привлеченных работников Оплата труда стимулирующего характера Прочая оплата труда
3.	Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды от оплаты труда основных работников Отчисления на социальные нужды от оплаты труда привлеченных работников Отчисления на социальные нужды от оплаты труда стимулирующего характера Отчисления на социальные нужды от прочей оплаты труда
4.	Амортизация	Амортизация основных средств
5.	Прочие затраты	Затраты на содержание основных средств: а) ГСМ б) оплата труда Потери от брака и непроизводительные расходы Резервы а) создаваемые в соответствии с учетной политикой б) создаваемые в соответствии с законодательством Общецеховые расходы а) общехозяйственные расходы мест возникновения затрат б) общехозяйственные расходы центров ответственности Общеотраслевые расходы Общехозяйственные расходы Расходы по страхованию Расходы на продажу: а) маркетинговые б) прочие Налоги и сборы Прочие (разные) затраты

Предлагаемая номенклатура элементов и статей затрат позволяет максимально учесть и осуществить планирование всей величины расходов, которые несет организация в целом, его производственные центры ответственности по производству продукции (работ, услуг).

Кроме того, при формировании номенклатуры статей необходимо учитывать их особенности по отношению к объему производства и их контролируемость, что позволит внедрить системы «директ-костинг», «стандарт-кост», вести традиционную систему планирования и учета затрат, исчислять неполную или полную производственную себестоимость по выбору руководства организации и представления необходимой информации (табл. 2.4).

Таблица 2.4

**Номенклатура статей планирования и управленческого учета затрат
в организациях по переработке молока**

Наименование статей затрат	Предположительное поведение статей затрат по отношению к объему производства		
	Чистые переменные (ЧП)	Смешанные (СЗ)	Чистые постоянные (ЧО)
Сырье для переработки (молоко):			
а) приобретенное у сельскохозяйственных товаропроизводителей	+	-	-
б) собственного производства	+	-	-
Основные материалы	+	-	-
Вспомогательные материалы	+	-	-
Работы и услуги (вспомогательных производств и сторонних организаций)	+	-	-
Нефтепродукты	+	-	-
Оплата труда основных работников	+	-	-
Оплата труда привлеченных работников	+	-	-
Оплата труда стимулирующего характера	-	+	-
Прочая оплата труда	-	-	+
Отчисления на социальные нужды (соответственной начисленной оплате труда)	+	+	+
Амортизация основных средств	-	+	-
Затраты на содержание основных средств (арендная плата, затраты на ремонт)	-	+	-
Потери от брака и непроизводительные расходы	-	+	-
Резервы:			
а) предстоящих расходов	+	+	+
б) страховые резервы	-	-	+
Общехозяйственные расходы:			
а) общехозяйственные расходы мест возникновения затрат	-	+	-
б) общехозяйственные расходы центров ответственности	-	+	-
Общепроизводственные расходы	-	-	+
Общехозяйственные расходы	-	-	+
Расходы на продажу:			
а) маркетинговые	-	+	-
б) прочие	-	+	-
Налоги и сборы	-	-	+

Данное деление затрат должно позволить вести обособленно или в единой системе планирование и учет переменных и совокупных затрат, создает условия контроля и анализа окупаемости издержек производства чистым переменным и совокупным затратам на любой период производственного цикла и пространства его осуществления.

Анализ можно проводить следующим образом:

маржинальный доход первый ($МД_1$) определяется по формуле:

$МД_1 = ВП - ЧП$, где ВП – валовая продукция;

маржинальный доход два ($МД_2$) определяется: $МД_2 = ВП - (ЧП + СЗ)$.

Прибыль (Π) от производства продукции вычисляется так:

$\Pi = МД_2 - ЧО$ или $\Pi = ВП - (ЧП + СЗ + ЧО)$.

Отсюда можно вывести формулу для расчета точки безубыточного объема продаж (T) в денежном измерении:

а) 1-й вариант: $T_1 = ВП \times ЧО : МД_1$; б) 2-й вариант: $T_2 = ВП \times ЧО : МД_2$.

Для расчета точки критического объема реализации в процентах к максимальному объему, который принимается за 100%, могут быть использованы формулы:

а) $T_1 = ЧО : МД_1 \times 100$; б) $T_2 = ЧО : МД_2 \times 100$.

Если заменить максимальный объем реализации продукции в денежном измерении (ВП) на соответствующий объем реализации в натуральных (или в базисной массе) единицах (К), то можно рассчитать безубыточный объем реализации продукции в натуральных единицах:

а) $T_1 = К \times ЧО : МД_1$; б) $T_2 = К \times ЧО : МД_2$.

Предлагаемая классификация затрат по статьям и элементам позволяет также планировать и определять равновесную цену продукции, устанавливать оптимальные цены реализации и их трансфертные величины для внутренней оценки эффективности производства.

Другой важной задачей в планировании, бюджетировании, учете и контроле, а также управление затратами заключается в установлении трех центральных элементов или основных областей: видов затрат (затраты по счетам), затрат по

статьям и затрат по носителям. На приведенном ниже рисунке (рис. 2.5.) приведена модель, которая согласовывает данные затраты, а также предлагает направления управления эффективностью затрат организации.

Приведенная модель предполагает деление затрат с позиций управления эффективностью их осуществления по следующим направлениям:

- видам затрат: исходя из затрат, планируемых и учитываемых бухгалтерией, устанавливаются релевантные затраты для учета по видам затрат, т.е. устанавливается так называемое разграничение затрат. Цель планирования и учета по видам затрат - указать, какие затраты возникают в организации.

- статьям: целью данного деления затрат является распределение валовых затрат на произведенную и проданную организацией продукцию, работы, услуги, т.е. носители издержек (затрат). При этом разграничивают два вида (разновидности) издержек (затрат): одноэлементные затраты объектов калькулирования, которые могут непосредственно относиться на носители затрат – готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; накладные расходы объектов калькулирования - затраты, которые связаны с несколькими различными продуктами, которые прямо, без распределения, нельзя отнести на носители затрат – готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги. Если они распределяются, а не относятся прямо на финансовый результат без распределения (управленческие расходы), на отдельные носители затрат по статьям, то необходимо учитывать в каком именно месте организации они возникли, к какому из уровней управления или вспомогательных производств они относятся. При этом деление затрат указывает на место возникновения затрат:

1) одноэлементные затраты мест возникновения затрат могут непосредственно присоединяться к вызывающему месту возникновения затрат;

2) накладные расходы мест возникновения затрат вызываются несколькими местами возникновения затрат вместе и должны распределяться.

Если выявлены все накладные расходы объектов калькулирования по местам их возникновения, то производится внутрипроизводственный расчет (взаимный расчет услуг между местами возникновения затрат).

При этом для целей управления организацией места возникновения затрат могут быть разделены на два вида: вспомогательные и основные места возникновения затрат. Вспомогательные места возникновения затрат – это места возникновения затрат, которые производят услуги для других мест возникновения затрат. Они имеют, как правило, только опосредованное отношение к процессу производства. Возникающие во вспомогательных местах возникновения затрат накладные расходы не могут быть непосредственно отнесены на определенные носители издержек, а подлежат распределению по потребителям. Выделяют следующие виды вспомогательных мест возникновения затрат: а) общие вспомогательные места возникновения затрат приводят услуги для нескольких других производств или организации в целом; б) обособленные вспомогательные места возникновения затрат - производят услуги для отдельных основных производств. Основные места возникновения затрат – это места возникновения затрат, издержки которых могут быть непосредственно отнесены на носители затрат. Основные места возникновения затрат могут производить услуги частично для других мест возникновения затрат. К типичным основным местам возникновения затрат относятся: служба снабжения, производство основной продукции, управление и отдел продаж. Различение между вспомогательными и основными местами возникновения затрат состоит в различии методик отнесения на объекты калькулирования, а также в особенностях технологического процесса. Затраты основных мест возникновения затрат в противоположность затратам вспомогательных мест имеют непосредственное отношение к производству и сбыту товаров и услуг и могут быть непосредственно отнесены на носители затрат.

Предлагаемая модель (рис. 2.5) предусматривает распределение накладных расходов основных мест возникновения затрат в затраты вспомогательных мест возникновения затрат с последующим включением, распределением по носителям затрат, что достигается более поздним распределением и включением данных затрат по объектам калькулирования, за счет чего достигается рациональность и обоснованность такого включения.

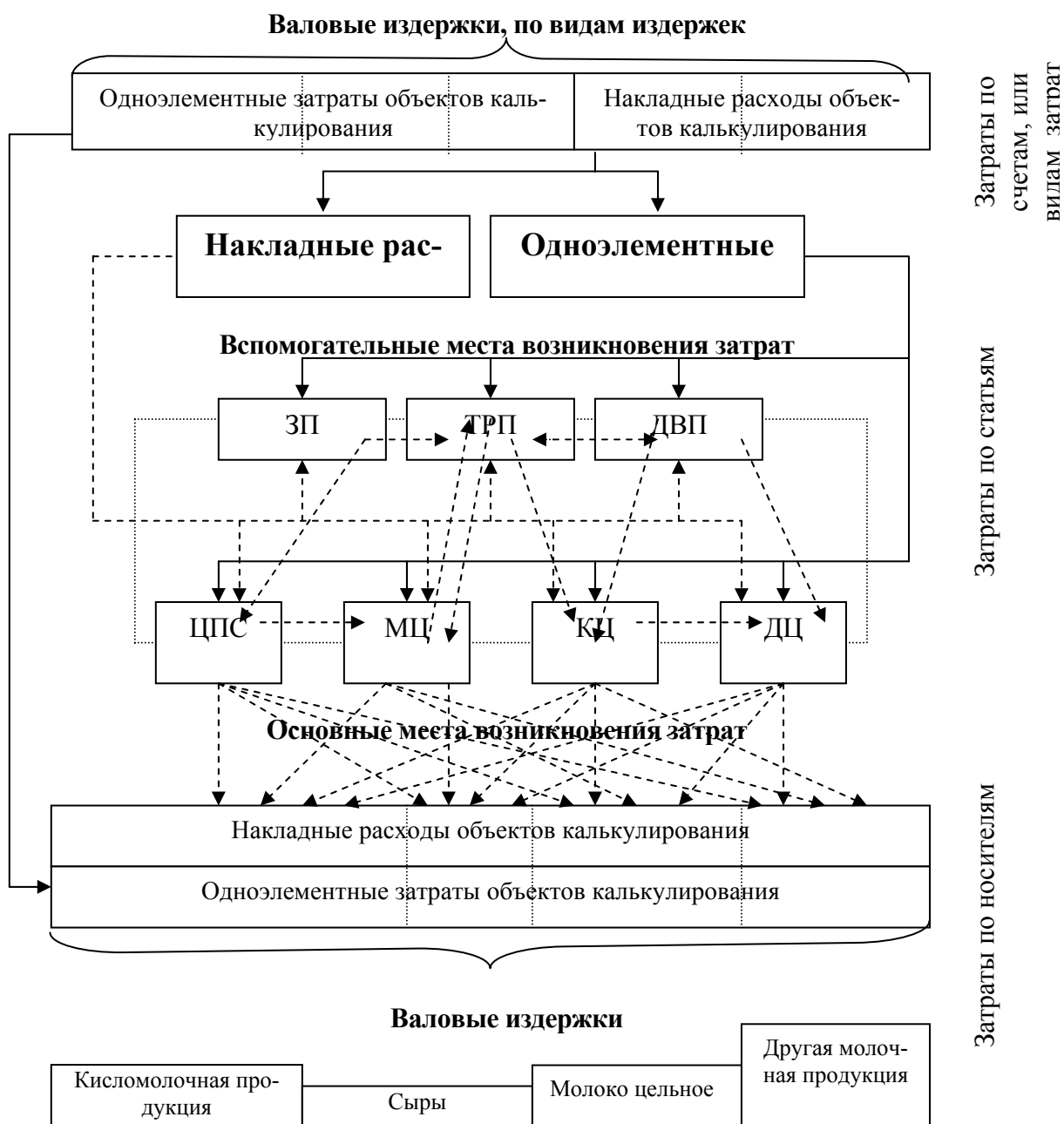


Рис. 2.5. Модель информационной базы формирования и контроля затрат для целей управления издержками производства в организации

Затраты по носителям, в том числе и их учет, показывает результат, сумму затрат на производство продукции: совокупность издержек по конкретным объектам калькулирования (готовая продукция, заказы, услуги, внутренние услуги).

Если при распределении противопоставляют пропорциональные доходы этим затратам, то получают связанный с объектами калькулирования взаимосвязь с прибылями и убытками, при этом достигается задача связи финансовых результатов и затрат.

При использовании разработанной модели информационной базы определены направления принятия управленческих решений, а также их влияние на затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг. Данная модель позволяет оценить эффективность управления производством конкретных видов производимой продукции, оказываемых услуг, выполняемых работ, если при этом будет рассматриваться модель «затраты – выпуск – результат». Приведенная модель иллюстрирует направления движения управленческих решений, принимаемых на различных уровнях управления организацией, и их влияние на затраты. Таким образом, неверные управленческие решения отрицательно скажутся на величине затрат организации, что приведет к увеличению затрат по их носителям, объектам калькулирования. Рассматриваемая модель может применяться независимо от отрасли организации, являясь при этом универсальной.

Информационная база управления издержками производства должна быть основана на управлении затратами конкретных мест их возникновения, а также обоснованного распределения накладных расходов, которые прямо не относятся на объекты калькулирования – носители затрат. Данная задача может быть решена на основе использования модели формирования информационной базы об издержках производства по местам возникновения затрат на основе коммерческого расчета.

Схема формирования отчетности (рис. 2.6) является табличным изложением расчета по статьям калькулирования. Он служит также основанием для управления издержками производства, относительно мест возникновения затрат. В наглядной форме дается представление по управлению издержками производства по каждому из мест (анализ по столбцам). Анализ по строкам дает представление об одноэлементных затратах и различных первоначальных накладных расходах. Для каждого вида издержек при формировании себестоимости формируется инфор-

мация о возможности их последующего распределения и отнесения по местам возникновения затрат. В столбцах указываются пропорциональные первоначальные издержки отдельных мест возникновения затрат.

Места возникновения затрат		Вспомогательные места возникновения затрат			Основные места возникновения затрат							Объект калькулирования			
Виды издержек	Сумма	Общие вспомогательные места возникновения затрат			Обособленные вспомогательные производства	Производственные издержки				Материальные издержки	Расходы на снабжение	Административные издержки	Издержки продажи	«А»	«Б»
		1	2	3		1	2	3	4						
Одноэлементные затраты															
Первичные расходы	Расходы на оплату труда														
	Материальные затраты														
	Расходы средств производства														
	Хозяйственные расходы														
	Прочие накладные расходы														
	Сумма всех первоначальных накладных расходов объектов калькулирования														
Вторичные расходы	Распределение расходов по местам возникновения затрат														
	Распределение по производствам														
	Распределение издержек управления														
Дополнительные расходы															
Дополнительные расходы в процентах															

Рис. 2.6. Модель формирования издержек производства по местам возникновения затрат для целей управления

Представленная схема также дает представление о сумме всех издержек по первоначальным объектам калькулирования – накладные расходы места возникновения затрат.

Второй блок схемы (вторичные расходы) показывает внутрипроизводственное перераспределение издержек производства. В конце расчета по статьям затрат определяется конечная величина для отдельных мест возникновения затрат. Наряду с местами возникновения затрат в схеме может быть представлена информация о затратах на конкретные объекты калькулирования. По мере необходимости в схеме может быть приведена информация о последующем распределении отклонений и отнесении различных дополнительных затрат на объекты калькулирования. Принципы проведения расчета по статьям затрат на основании разработанной схемы не зависят ни от отрасли, ни от варианта обработки информации – ручной или автоматизированной.

При обработке информации по статьям затрат с использованием разработанной модели расчет производят в четыре этапа:

1. Непосредственное отнесение на объекты калькулирования одноэлементных затрат, при этом объекты калькулирования – одноэлементные затраты не являются непосредственным предметом расчета по статьям затрат. Они распределяются непосредственно по видам издержек с использованием принципа причинителя затрат на объекты калькулирования и могут содержать издержки различных видов.

2. Группировка первоначальных накладных затрат, которая охватывает непосредственное и косвенное отнесение издержек на объекты калькулирования – накладные расходы по видам издержек на места возникновения затрат, в которых они возникают. В данном случае объектами калькулирования являются накладные расходы, которые без распределения не относятся на места возникновения затрат.

3. Вторичная группировка: после первоначальной группировки производится распределение издержек по объектам калькулирования, при этом накладные расходы на места возникновения затрат распределяются по средствам внутрипроизводственного перераспределения. Целью внутрипроизводственного перерас-

пределения является выяснение фактических конечных затрат по местам возникновения затрат, при этом учитываются внутренние связи при обмене затратами между местами возникновения затрат. При этом необходимо принимать во внимание «виновников» (в отношении которых оказывались различного рода услуги), которые вызывают данные затраты. В конце этого процесса все издержки вспомогательных мест возникновения затрат полностью относятся на основные места возникновения затрат.

4. Определяются калькуляционные разницы и дополнительные расходы по местам возникновения затрат и распределяются на объекты калькулирования.

Таким образом, эффективное использование информации полученной на основе использования разработанной модели позволит увеличить эффективность управления издержками производства на основе учета и контроля. Управление издержками производства являются основным направлением повышения эффективности производственной деятельности. Основным направлением совершенствования управления и учета издержек производства является выбор классификационного признака, на основании которого будет вестись управленческий учет и формироваться необходимая информация для управления издержками производства.

Одно из направлений классификации – это группировка затрат по местам возникновения затрат внутри организации, а также при рассмотрении организации как единого места возникновения затрат. Это позволяет выявлять «слабые» места возникновения затрат и более эффективно направлять усилия по управлению издержками производства в организациях. На приведенном рисунке отражены направления планирования, учета и управления затратами. При этом учет строится как на принципе централизации, так и на принципах децентрализации, с точки зрения их рационального сочетания. На приведенном рисунке 2.7 отражены направления, а также объекты планирования и учета – конкретные виды расходов, затрат, издержек. Формируемая в системе управленческого учета информация с применением используемой схемы, основывается на принципах эффективности и полезности для управления.



Рис.2.7. Направления планирования, учета и управления издержками в организациях по производству молочной продукции

Предлагаемая схема позволяет с одной стороны вести управленческий учет (а следовательно и управление издержками производства): во-первых по элементам расходов и стадиям воспроизводственного процесса, при этом уделяется внимание и отнесению издержек производства по местам возникновения затрат; во-вторых позволяет учитывать затраты по статьям калькулирования.

Группировка затрат без отнесения по местам возникновения может видоизменяться в зависимости от отрасли деятельности организации, а также производства, и зависит всецело от целей и задач, которые ставит менеджмент организации перед планированием и управленческим учетом. Группировка затрат по местам возникновения затрат может рассматриваться и использоваться практически неизменно для всех организаций, так как учет различных факторов деятельности ор-

ганизации производится в группировке затрат без отнесения по местам возникновения.

При использовании группировок затрат по местам возникновения затрат и без отнесения по местам возникновения затрат в оптимальном сочетании достигается наибольшая эффективность в управлении издержками производства, что вместе с тем обусловлено оптимизацией систем планирования и управленческого учета. Предлагаемая классификация может быть использована в организациях вне зависимости от организационных и экономических условий деятельности организации, отраслевых особенностей и других факторов.

Таким образом, разработанная схема дает возможность формировать в системе управленческого учета блоки информации для целей системы управления с позиции повышения эффективности управления издержками производства, при этом учитываются различные экономические, организационные и иные аналогичные факторы.

В системе управления наибольшую эффективность имеет контроль и анализ затрат по модели «затраты – выпуск – результат».

По отношению к объему производства затраты на производство мы разделим на чистые переменные, смешанные и чистые постоянные затраты.

Чистые переменные издержки обусловлены производством только конкретного вида продукции, они изменяются в целом и прямо пропорционально функциональным изменениям деятельности.

Смешанные затраты – это затраты, величина которых изменяется незначительно с изменением объемов производства, но в отличие от переменных и условно-переменных затрат изменяются не в прогрессивном и дегрессивном порядке, а в скачкообразном, то есть эти затраты содержат как постоянный так и переменный компонент

Чистые постоянные затраты возникают всегда впоследствии, когда потребление стоимости состоялось независимо от степени занятости, и соответственно они служат поддержанию всего производства, то есть они остаются неизменными, несмотря на функциональные изменения в деятельности.

За счет многоступенчатого планирования и учета сумм покрытия постоянных расходов создается более совершенная информационная база для анализа структуры полученного результата и основных факторов, повлиявших на его величину. При этом можно выявить, вносит ли конкретный вид продукции, работ, услуг вклад в покрытие постоянных расходов организации, какова его величина, насколько оправдан уровень накладных затрат по подразделениям организации.

Схема анализа поведения затрат организации по группам приведена в таблице 2.5. Согласно данной таблице мы можем проследить порядок анализа затрат на производство продукции, а также наглядно представлена условность деления затрат на постоянные и переменные.

Таким образом, при контроле и анализе затрат необходимо исходить из условности их деления на постоянные и переменные. Необходимо учитывать, что затраты могут иметь различное поведение в зависимости от конкретных групп и видов продукции. При их анализе должны учитывать их поведение. Многоступенчатый анализ эффективности производства продукции в системе директ-костинг имеет значительные аналитические преимущества по отношению к одноступенчатому. При данном анализе практически могут быть устранены все недостатки деления затрат в системе директ-костинг. Рассмотренная система состоит из 4 этапов, на практике же в каждой отдельной организации может быть различное количество стадий, что обуславливается конкретным производством. Даже одни и те же группы продукции в разных хозяйствах будут иметь различное количество этапов анализа в зависимости от производственной и организационной структуры отдельной организации.

Таблица 2.5

Этапы покрытия затрат при многоступенчатой системе директ-костинг в ЗАОр «Кезский сырзавод», тыс. руб.

	Производственный цех № 1			Производственный цех № 2	
	Кисломолочная продукция			Молочная продукция	
	Кефир (2,5%)	Кефир (3,2%)	Сметана	Молоко (2,5%)	Молоко (3,2%)
1. Валовая продукция	36984	25245	11832	89603	185403
2. Чистые переменные затраты	21423	18432	9184	76343	178340
3. Маржинальный доход 1	15561	6813	2648	13260	7063
4. Условно – переменные затраты	8304	4609	3144	9185	5161
5. Маржинальный доход 2	7257	2204	- 496	4075	1902
6. Смешенные затраты	3843		128	3951	
7. Маржинальный доход 3	2946		- 624	2026	
8. Условно – постоянные затраты	2946			1543	
9. Маржинальный доход 4	2048			483	
10. Чистые постоянные затраты			2143		
11. Результат (прибыль, убыток)			388		

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЬНО-ОЦЕНОЧНОГО МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

3.1. Сущность, принципы и критерии эффективности производства продукции и управления переработкой молока

Экономическая эффективность - базовая категория теории и практики принятия управленческих решений. Сущность этой категории состоит в том, что она выражает экономические отношения по поводу складывающегося в этом процессе соотношения между результатами и затратами.

«Результаты» и «затраты» являются важнейшими понятиями, связанными с измерением экономической эффективности использования средств.

Результаты отражают те глобальные задачи, которые должны быть решены в результате использования средств для достижения цели их выделения. Результаты напрямую связаны с преследуемыми организацией целями. Достижение намеченных целей и соответствующих результатов предполагает осуществление определенных единовременных и текущих затрат. Единовременные затраты, направляемые на закупку оборудования, транспортных средств, строительство зданий и сооружений и т. п., в конечном счете аккумулируются в основном капитале, а направляемые на создание запасов сырья, материалов, незавершенного производства и т. п. - в составе оборотного капитала. Текущие затраты формируют себестоимость продукции (услуг). Разность оценок результатов и затрат формирует эффект, позволяющий судить о том, что получит организация в результате использования средств, каков будет эффект.

Эффект можно представить в двух выражениях: как разность совокупного результата и совокупных затрат, и как разность совокупных результатов и только текущих издержек. Эта категория понимается нами лишь в аспекте оценки точечных (статических) выражений результатов и затрат, т. е. за один календарный период, например год. Ее использование в динамических моделях некорректно, ибо в такой схеме не учитывается разновременность затрат и результатов, а в связи с этим неравноценность денежных потоков во времени.

Эффективность - синтетическая категория. Она позволяет судить о том, какой ценой достигается поставленная цель. Чаще всего ее трактуют как выражение соотношения результатов и затрат, но можно и как соотношение эффекта и единовременных затрат. В одном и другом случае эффективность может быть представлена не только как относительное выражение результатов и затрат. В динамических моделях ее можно представить как разность результатов и затрат, приведенных в сопоставимый вид в соответствии с приемлемым уровнем нормы дохода.

Эффективность - сложная категория экономической науки. Она пронизывает все сферы практической деятельности человека, все стадии общественного производства, является основой построения количественных критериев ценности принимаемых решений, используется для формирования материально-структурной, функциональной и системной характеристик хозяйственной деятельности. Можно сказать, что такие наиболее существенные характеристики хозяйственной деятельности, как целостность, многосторонность, динамичность, многомерность и взаимосвязанность ее различных сторон, находят свое адекватное отражение через категорию эффективности. [150, с. 98]

В любом варианте соизмерения затрат и результатов его достоверность в решающей мере зависит от оговоренных и принятых методологических и методических принципов такого соизмерения.

Приведённое определение категории «экономическая эффективность» является исходным элементом для выяснения как содержания, так и методики определения экономической оценки использования средств. Дать экономическую оценку использования средств означает определить эффективность по конкретному направлению их использования.

Эффективность использования средств - экономическая категория, отражающая в системе управления соответствие осуществляемых мероприятий (принятых по поводу них технических, технологических, организационных и оптимизационно-финансовых решений) целям и интересам управления.

Таким образом, под эффективностью в широком смысле слова следует понимать совокупную результативность работы, действия, системы мероприятий,

являющихся следствием определенных материальных усилий. Экономическая эффективность характеризуется сравнением производственных результатов с ресурсами, применяемыми для достижения этих результатов. Она раскрывается через такие понятия, как результативность и экономичность, хотя они и не полностью характеризуют ее. Например, высокие результаты производственной деятельности могут быть достигнуты в условиях использования непомерно больших ресурсов, превышающих общественно необходимый уровень, а экономию можно получить с минимальными затратами при низких производственных показателях и т.д. Таким образом, исчерпывающая оценка экономической эффективности должна осуществляться только соотношением результативности и экономичности.

Результативность - это то, насколько хорошо выполняет свою работу центр ответственности, т.е. в какой мере он достигает желаемых или планируемых результатов. Эффективность же используется в инженерном смысле, т.е. количество единиц на выходе на каждую единицу входа. Эффективная деятельность выражается либо в производстве заданного объема продукции при минимальном использовании элементов входа, либо максимально возможного объема продукции при заданном масштабе использования элементов входа. Результативность всегда присуща целям деятельности организации, эффективность же нет. [160, с. 465]

Выделяются следующие виды эффективности использования средств: общественная; коммерческая (экономическая); бюджетная.

Общественная эффективность характеризует социально-экономические последствия использования, т. е. она учитывает не только непосредственные результаты и затраты, но и «внешние» затраты и результаты в смежных организациях.

Коммерческая (экономическая) эффективность характеризует экономические последствия использования средств исходя из весьма условного предположения, что он производит все необходимые затраты и пользуется всеми его результатами. Коммерческая эффективность характеризует с экономической точки зрения технические, технологические и организационные решения по использованию ресурсов.

Эффективность участия включает бюджетную эффективность использования средств (эффективность получаемую государством с точки зрения расходов и доходов бюджетов всех уровней).

Система показателей, определяемая для оценки перечисленных видов эффективности, и методологические принципы их расчета едины. Отличия заключаются в тех исходных параметрах, которые формируют потоки реальных денежных средств применительно к каждому виду эффективности. Иными словами, единая и взаимосвязанная система параметров проекта находит воплощение в единых по экономической природе показателях эффективности в зависимости от области их применения в той экономической среде, которую они должны охарактеризовать. Некоторое исключение составляют, пожалуй, показатели общественной эффективности. «Внешние» эффекты не всегда представляется возможным учитывать в стоимостном выражении. В отдельных случаях, когда эти эффекты весьма существенны, но не представляется возможным их оценить, неизбежна лишь качественная оценка их влияния.

Принципы определения эффективности использования средств в производственной сфере, по нашему мнению, могут быть сформулированы по следующей последовательности для оценки эффективности производства и управления в организациях переработки молока:

1. Соответствие заложенных решений (технических, организационных, финансовых и др.) целям и экономическим интересам. К выяснению такого соответствия (или несоответствия) сводится определение экономической эффективности использования средств.

2. Ориентация на критерий определения экономической эффективности - чистую прибыль. Это означает, что основные фрагменты, используемые для определения эффективности, выражающих итог соизмерения затрат и результатов, на базе которого конструируются все показатели экономической эффективности, - должны по своей экономической природе выражать чистую прибыль.

3. Проведение экономических расчетов для всего периода производства продукции, использования ресурсов, включающего различные фазы, по стадиям бюджетного процесса.

4. Моделирование потоков реальных денежных средств, связанных с использованием ресурсов за период.

5. Формирование всех видов потоков денежных средств, в полном соответствии с требованиями организационно-экономического механизма, действующего на территории Российской Федерации. Организационно-экономический механизм - это правила, регламентирующие взаимодействие собственников организации с государством, со смежниками. Организационно-экономический механизм включает: правила предпринимательской деятельности, обязательства, условия финансирования, особенности учетной политики, особые условия оборота продукции и ресурсов.

6. Учет фактора времени. Важнейший аспект - учет неравноценности разновременных затрат и результатов. Неравноценность денежных потоков преодолевается путем их дисконтирования или компаундирования.

7. Учет только предстоящих затрат - принцип определения эффективности, который необходимо отразить главным образом при его реализации на действующем производстве.

8. Учет всех наиболее существенных последствий. При определении эффективности следует учитывать как экономические, так и другие последствия.

9. Учет влияния инфляции на продукцию и используемые ресурсы.

10. Определение предпочтительности одного из ряда показателей эффективности при их совместном использовании для оценки использования средств.

Критерий - это средство для суждения, признак, на основании которого формируются требования и показатели оценки экономической эффективности.

Критерий характеризует одну из составляющих качественной характеристики предмета исследования - экономических отношений, присущих конкретной экономической категории.

Критерий экономической эффективности отражает экономические отношения, а следовательно, экономические интересы участников предпринимательской деятельности по поводу соотношения затрат и результатов.

Таким образом, можно утверждать, что критерий экономической эффективности - является категорией качественной. В условиях рыночной экономики для определения экономической эффективности, основным критерием может выступать прибыль. Игнорирование этого определения чревато серьезными упущениями, а на практике - экономическими потерями.

Сущность прибыли наиболее полно выражается в ее функциях. Большинство экономистов выделяют три функции, наиболее соответствующие природе прибыли. Это функции обобщающего результата деятельности, воспроизводственная и стимулирующая. Как экономическая категория прибыль выражает определенную форму реализации экономических отношений по поводу образования, распределения и использования стоимости прибавочного продукта в соответствии со сложившимся на определенном этапе развития общества хозяйственным механизмом. Уникальная экономическая природа прибыли, общеэкономические закономерности ее образования и распределения объективно определили ее место в экономической рыночной системе как цель развития организации. Для достижения желаемого размера прибыли предприниматели вынуждены действовать таким образом, чтобы производить нужную для общества продукцию определенной номенклатуры при оптимальном сочетании цены и качества, т. е. производить конкурентоспособную продукцию. Ориентация на достижение прибыли рассматривается обычно с позиции долговременной стратегии развития. Поэтому в краткосрочной и даже в среднесрочной перспективе организации могут преследовать иные цели. Такие тактические решения в конечном счете рассматриваются обычно как неизбежный этап создания необходимых условий для достижения долговременных целей развития.

Положение о прибыли как критерии экономической эффективности в производственной сфере является базовым. Но оно недостаточно для окончательного

суждения по рассматриваемой проблеме. Критерий эффективности должен отражать интересы участников, которые не всегда совпадают.

Однозначное определение критерия экономической эффективности использования средств должно входить в состав основных принципов оценки эффективности, составляющих его научную базу.

Показатели экономической эффективности должны соответствовать критерию эффективности. Для этого их следует конструировать на базе денежных потоков, выражающих чистую прибыль. Эффективность использования ресурсов целесообразно проводить по основным направлениям оценки эффективности: продуктивность, экономность, экономическая эффективность и другие. Эффективность использования ресурсов может характеризоваться с различных сторон и включать, в зависимости от целей оценки, следующие критерии: определение экономности, продуктивности использования ресурсов, а также результативности ее деятельности по выполнению поставленных задач.

Продуктивность использования ресурсов - соотношение между выпуском продукции, оказанием услуг и другими результатами деятельности организации и использованными на их производство материальными, финансовыми трудовыми и другими ресурсами, а также продуктивность - соотношение между выходом товаров, услуг и других результатов и использованными на их производство ресурсами. Использование ресурсов будет продуктивным в том случае, когда затраты на единицу произведенной продукции и оказанной услуги, или же объем продукции и услуг на единицу затрат будут равны или меньше запланированных (при наличии соответствующих нормативов). Если такие нормативы отсутствуют, то тогда фактически полученные соотношения между затратами и результатами могут сравниваться с аналогичными соотношениями, достигнутыми организацией в предшествующий период, или же с соотношениями между затратами и результатами в других организациях, осуществляющими подобную деятельность (однако данный метод не является оптимальным, поскольку такая информация как правило не доступна).

Экономность использования ресурсов - достижение организацией заданных результатов с использованием наименьшего объема ресурсов или наилучшего результата с использованием заданного объема ресурсов. Экономия - минимизация расходов на осуществление деятельности в сочетании с сохранением соответствующего качества работы. Экономным является такое использование ресурсов, когда фактическая стоимость единицы ресурса будет меньше плановой, либо меньше чем стоимость аналогичного ресурса, используемого иными организациями для производства аналогичных услуг. Экономное использование ресурсов может достигаться также за счет более совершенной системы управления, включающей, в частности, оптимальную структуру организации, четкое определение приоритетов и задач ее деятельности, применение современных информационных технологий, эффективное планирование и контроль использования материальных и людских ресурсов и т.п. Оценка экономности может быть проведена по средствам расчета таких показателей как фондоотдача, фондоемкость, материалоемкость, трудоемкость и другие. При этом оценивая эффективность по данным показателям необходимо разложить их по факторам - интенсификации и экстенсификации, при этом интенсивное использование может рассматриваться как эффективное.

Результативность использования ресурсов - степень соответствия фактических результатов деятельности организации запланированным результатам. При оценке результативности необходимо учитывать все показатели, которые формируются при использовании ресурсов. Оценивая результативность нельзя учитывать такие факторы как продуктивность, экономность, экономическая эффективность. Результативность использования ресурсов может определяться с двух сторон - производственной (экономической) и социальной. Производственная результативность оценивается в отношении прямых результатов деятельности, которые, как правило, планируются и имеют количественное измерение. Социальная результативность может характеризоваться такими показателями как открытие дополнительных рабочих мест, повышение оплаты труда и другие показатели которые могут быть оценены при том или ином использовании ресурсов.

3.2. Методика комплексной оценки эффективности производства и управления деятельностью организаций по переработке молока

Для оценки управления деятельностью организации наука и практика выработали специальные инструменты, называемые экономическими показателями. Экономические показатели - это микромоделли экономических явлений. Отражая динамику и противоречия происходящих процессов, они подвержены изменениям и колебаниям и могут приближаться или отдаляться от своего главного предназначения - измерения и оценки сущности экономического явления, поэтому аналитик должен знать природу каждого экономического показателя, идет ли речь об эффективности деятельности или деловой активности организации.

Выбранные подконтрольные показатели (или система показателей) для оценки эффективности должны соответствовать определенным требованиям, которые возможно представить в виде отдельных групп.

Оценка эффективности направлена на обеспечение длительного и эффективного функционирования организации. Системы показателей призваны характеризовать степень решения каждой поставленной общей или частной задачи.

Общие требования, предъявляемые к системам показателей: полностью соответствовать конкретным целям и задачам; точно характеризовать и отражать результаты, а также объективные социально-экономические процессы; соответствовать методам и технике бухгалтерского и статистического учета и отчетности; давать комплексную количественную и качественную оценку деятельности; соответствовать методам планирования; обеспечить единство и комплексность планирования по всем уровням управления.

Требования, предъявляемые к показателям при оценке эффективности использования ресурсов организации: ограничение объема показателей (выбор наиболее важных, максимально характеризующих эффективность); многофункциональное изложение (показатели эффективности характеризуют эффективность использования средств со всех сторон); динамизация и перспективность (возможность использования показателей при планировании выделения средств); сравни-

мый характер (возможность сравнения показателей с другими периодами и территориями).

Трудности формирования системы показателей заключаются в том, что процессы экономического развития представляют комплекс огромного количества неразрывно действующих и постоянно меняющихся факторов и получаемых результатов. Окончание одного процесса и полученные при этом результаты являются одновременно началом следующего процесса, дающего другие результаты. Поэтому выбор показателей зависит от конкретной ситуации, от вида решаемой задачи.

Так, для оценки деятельности организации в целом используются две группы показателей [18], сформированных по результатам зарубежной практики, информация о которых была опубликована в отечественных источниках: эффективности управления организацией; оценки производительности.

Скорректировав, показатели данных групп представим их в следующих таблицах (табл. 3.1. и 3.2.)

Таблица 3.1

**Показатели оценки эффективности производства и управления
в перерабатывающих организациях**

Показатель 1	Формула расчета 2	Примечание 3
Показатель выработки	$K_v = \frac{ОП}{ЧЗ}$, где ОП – общая производительность, руб. ЧЗ – среднее число занятых в производстве, чел.	Характеризует выработку на одного человека
Показатель рентабельности	$K_p = \frac{П}{ССК}$, где П – прибыль, руб. ССК – средний совокупный капитал, руб.	Показывает долю прибыли приходящуюся на 1 руб. совокупного капитала организации
Показатель финансовой помощи	$K_{fn} = \frac{А + ЧП + ЗД}{И + ЗК + РП}$, где А – амортизационные отчисления, руб. ЧП – чистая прибыль, руб. ЗД – другие денежные запасы, руб. И – средства необходимые для финансирования инвестиций, руб. ЗК – средства необходимые для погашения заемного капитала, руб. РП – средства необходимые для распределения прибыли, руб.	Показывает какой долей от необходимой располагает организация для финансирования инвестиций, погашения заемного капитала и распределения прибыли

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
Доля собственного капитала (коэффициент финансовой независимости)	$K_n = \frac{СК}{ОК}, \text{ где}$ СК – собственный капитал, руб. ОК – общий, совокупный капитал, руб.	Показывает какая доля общего капитала находится в распоряжении организации
Затратоемкость закупок сырья	$K_{зз} = \frac{ОЗ}{РЗ}, \text{ где}$ ОЗ – объем закупок сырья, руб. РЗ – специфические расходы на закупку сырья, руб.	Показывает долю специфических расходов связанных с отделом снабжения
Затратоемкость продукции	$K_{з1} = \frac{МЗ}{СВП}, \text{ где}$ МЗ – материальные затраты, руб. СВП – себестоимость всего объема выпущенной продукции, руб.	Показывает долю материальных затрат в общем себестоимости выпущенной продукции
	$K_{з2} = \frac{ЗОТ}{СВП}, \text{ где}$ ЗОТ – затраты на оплату труда, руб. СВП – себестоимость всего объема выпущенной продукции, руб.	Показывает долю затрат на оплату труда работникам и персоналу в общем себестоимости выпущенной продукции

Таблица 3.2

Показатели оценки деятельности, производительности и окупаемости затрат

Показатель	Формула расчета	Примечание
1	2	3
Показатель экономической эффективности	$K_{з1} = \frac{Д}{З}, \text{ где}$ Д – доход организации, руб. З – затраты организации, руб.	Указывает, какая часть дохода приходится на 1 руб. затрат
	$K_{з2} = \frac{З}{Д}, \text{ где}$ З – затраты организации, руб. Д – доход организации, руб.	Указывает, какая часть затрат приходится на 1 руб. дохода
Рентабельность капитала	$K_{рк} = \frac{П}{К}, \text{ где}$ П – прибыль организации, руб. К – капитал организации, руб.	Характеризует эффективность использования капитала
Производительность труда	$K_n = \frac{СВП}{КЧ}, \text{ где}$ СВП – объем произведенной продукции, руб. КЧ – количество отработанных часов, чел.-ч.	Характеризует эффективность использования рабочего времени, затраченного на производство продукции или показывает какой объем произведенной продукции приходится на 1 ч отработанного времени

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3
Коэффициент прибыльности продаж	$K_{пр} = \frac{ПП}{В}$, где ПП – прибыль от продажи продукции (работ, услуг), руб. В – выручка от продажи продукции (работ, услуг), руб.	Показывает сколько прибыли приходится на 1 руб. проданной продукции
Рентабельность собственного капитала	$K_{рск} = \frac{ЧП}{СК}$, где ЧП – чистая прибыль, руб. СК – собственный капитал, руб.	Характеризует эффективность использования собственного капитала или показывает степень возмещения собственного капитала
Рентабельность всего капитала	$K_{рвк} = \frac{П + ПЗК}{СК + ЗК}$, где П – прибыль организации, руб. ПЗК – проценты за заемный капитал, руб. СК – собственный капитал организации, руб. ЗК – заемный капитал организации, руб.	Характеризует эффективность всего капитала организации
Коэффициент соотношения собственного и заемного капитала (степень задолженности)	$K_{сз} = \frac{ЗК}{СК}$, где СК – собственный капитал организации, руб. ЗК – заемный капитал организации, руб. где	Указывает сколько заемных средств привлекла организация на 1 руб. собственных средств
Коэффициент текущей ликвидности	$K_{мл} = \frac{ОК}{КО}$, где ОК – оборотный капитал, руб. КО – краткосрочные обязательства, руб.	Показывает какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных бумагах, а также поступлений по расчетам
Коэффициент покрытия переменных затрат	$K_{пр} = \frac{В}{ПЗ}$, где В – выручка от продажи продукции (работ, услуг), руб. ПЗ – переменные затраты на производство продукции (работ, услуг), руб.	Показывает какая часть переменных покрывается выручки от продажи

По нашему мнению данные показатели не характеризуют в полном объеме эффективность деятельности организации, в том числе и управления, поскольку они не сведены в факторные модели, по ним нельзя выявить факторы оказывающие отрицательное влияние на эффективность деятельности организации в целом,

в том числе и центров ответственности. Однако они могут использоваться при определении отдельных сторон деятельности организации, характеризующих эффективность.

Для эффективного управления организациями показатели эффективности управления могут быть классифицированы на: стратегические, оперативно-стратегические, оперативные.

Стратегические показатели характеризуют миссию и стратегические цели организации и могут применяться только для стратегического планирования и управления. К ним мы относим такие показатели, как кэш-флоу, коэффициенты ликвидности, прибыль, оборот, доля постоянных затрат в общей сумме затрат организации.

Оперативно-стратегические показатели могут применяться как для стратегического, так и для оперативного планирования и управления, они связывают стратегию организации с его оперативной деятельностью. Эти показатели, с одной стороны, являются компонентами стратегии, с другой - измерителями эффективности оперативной деятельности. К показателям этой группы относятся чистая прибыль, доля денежных средств в обороте, период оборачиваемости дебиторской задолженности и т. п.

Оперативные показатели применимы только для оперативного планирования и управления результатами оперативной деятельности. К этой группе относятся показатели, которые измеряют частные процессы и дублируют показатели первой и второй групп. Например, показатель «доля дебиторской задолженности в обороте» и показатель «период оборота дебиторской задолженности» измеряют один и тот же процесс, связанный с задержкой платежа за отгруженную продукцию, что ведет к росту дебиторской задолженности и, как следствие, к увеличению периода возврата денежных средств.

По нашему мнению, предложенная классификация показателей деятельности организации требует своей доработки и должна разрабатываться в расчете на конкретную организацию, что позволит повысить качество принимаемых управленческих решений. Помимо данных показателей в практической деятельности

организаций для оценки эффективности производства и управления могут использоваться следующие группы показателей: абсолютные показатели; качественные показатели; относительные показатели; динамические показатели. К абсолютным показателям относят: объемы производства продукции по видам; объемы продажи продукции по видам и др. К качественным показателям относят: себестоимость продукции; доход, прибыль; производительность труда; рентабельность и др. К относительным показателям относят: уровень отдачи продукции на рубль вложенных средств; уровень доходности вложенных средств (на единицу вложений) и др. К динамическим показателям относят: темпы прироста на рубль вложенных средств; темпы прироста отчислений на рубль вложенных средств; темпы роста (снижения) объемов производства; темпы роста прибыли и т.д.

В практике стран с рыночной экономикой, отмечает Вахрушина М.А. [34, с. 395], наиболее часто используют четыре показателя финансового характера: прибыль, рентабельность активов, остаточную прибыль, экономическую добавленную стоимость. При этом отмечается, что данные показатели непригодны для отражения эффективности работы центров затрат и доходов. Для центров прибыли может использоваться только прибыль, а остальные для оценки эффективности центров инвестиций, центры затрат же при этом не подлежат оценке. По нашему мнению, приведенные показатели могут использоваться для комплексной оценки эффективности деятельности центров инвестиций или организации в целом.

В рамках данной системы показателей используются следующие понятия и определения [34]. Прибыль – разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесенными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей — рентабельности активов и остаточной прибыли. Рентабельность активов – с позиций управленческого учета и анализа показатель рентабельности активов отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. При этом используется следующая формула расчета:

$$R_A = \frac{\sum \Pi}{\sum A} \times 100,$$

где R_A – рентабельность активов; $\sum \Pi$ – сумма прибыли организации или подразделения, руб.; $\sum A$ – сумма активов организации или подразделения, руб.

Являясь относительным, показатель рентабельности активов обладает серьезными преимуществами в сравнении с абсолютным показателем прибыли подразделения. Данная формула [34, 70] может быть представлена несколько в расширенной форме:

$$R_A = \frac{\sum \Pi}{\sum B} \times \frac{\sum B}{\sum A},$$

где R_A – рентабельность активов; $\sum \Pi$ – сумма прибыли организации или подразделения, руб.; $\sum A$ – сумма активов организации или подразделения, руб.; $\sum B$ – сумма выручки от продажи продукции организации или подразделения, руб.

Использование данной формулы версия позволяет сфокусировать внимание управляющих на двух составляющих: прибыли от продаж продукции, работ, услуг (прибыли на рубль продаж) и оборачиваемости активов. Формула позволяет определять, как влияет на значение рентабельности активов принятые решения, которое должно изменить эти два фактора – прибыль на рубль продаж и оборачиваемость активов.

Показатель рентабельности активов имеет недостаток: являясь относительным показателем, он не позволяет оценить важность существования отдельного центра ответственности и организации в целом. Остаточная прибыль – это прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, устанавливаемой администрацией компании.

Некоторые компании устанавливают различные нормы прибыли для разных подразделений, отражая тем самым разницу в уровне риска, связанного с их видом деятельности. Можно отметить по крайней мере три основных преимущества этого показателя перед показателем рентабельности активов: 1) наглядно демонстрирует, что капитал, инвестированный в какое-либо подразделение, имеет стоимость; 2) показывает, какую прибыль приносит подразделение для компании

сверх минимальной прибыли, необходимой для осуществления данного объема инвестиций; 3) отражает вклад подразделения в общие результаты деятельности компании.

Использование в качестве критерия оценки деятельности подразделения показателя остаточной прибыли мотивирует действия, направленные на достижение согласованности целей компании и его отдельного сегмента.

Экономическая добавленная стоимость, или управляемая прибыль. Данный показатель, появившись в бухгалтерском управленческом учете экономически развитых стран относительно недавно (в начале 80-х годов XX века), к настоящему времени получил широкое практическое применение. Применение экономической добавленной стоимости для измерения результатов финансовой деятельности позволило сократить затраты, более эффективно использовать активы, сохранить капитал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов. Экономическая добавленная стоимость может быть определена как разница между доходом, который компания заработала для держателей своих акций и облигаций, и доходом, который мог бы быть получен, если бы средства были инвестированы в другие компании при аналогичном уровне риска, т.е. вменным доходом компании. Другими словами, экономическая добавленная стоимость равна прибыли за вычетом стоимости всех обязательств компании.

При раскрытии концепции экономической добавленной стоимости могут использоваться термины: «операционный капитал» - активы бизнес-единицы, вовлеченные в получение прибыли; «плата за капитал» - плата за операционный капитал, используемый подразделением, которая отражает цену приобретения этого капитала у акционеров и кредиторов; «цена капитала» - это общая сумма средств, которую нужно уплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженная в процентах к этому объему; «чистая операционная прибыль» представляет собой прибыль после уплаты налогов.

Экономическая прибыль рассчитывается как чистая операционная прибыль за вычетом платы за капитал, вложенный в данный сегмент. Вычисление эконо-

мической прибыли позволяет установить, превышают ли прибыли компании стоимость этого капитала.

Экономическая добавленная стоимость показывает, сколько стоимости было «добавлено» в данном году по сравнению с предыдущим периодом, и рассчитывается путем определения прироста экономической прибыли. Каждое подразделение и организация несет ответственность за свою экономическую прибыль и экономическую добавленную стоимость [34].

По нашему мнению наиболее полно отражают возможности оценки эффективности управления деятельностью организаций по производству молочной продукции факторные модели, при использовании которых, возможно определить влияние отдельных факторов на эффективность производства молочной продукции.

Для оценки эффективности собственных средств организации предлагаем использовать систему следующих показателей (табл. 3.3): рентабельность, коэффициент роста собственного капитала, соотношение доходов и расходов организации. Для оценки эффективности использования заемных средств предлагаем использовать систему следующих показателей (табл.3.4): рентабельность, эффект финансового рычага, соотношение доходов и расходов организации. Для оценки эффективности использования целевого финансирования предлагаем использовать систему следующих показателей (табл. 3.5): рентабельность, норма прибыли на целевое финансирование, соотношение доходов и расходов организации.

Таблица 3.3

Показатели эффективности использования собственных средств организации

Критерий	Исходный показатель эффективности	Значение, тыс. руб.	Промежуточный расчетный показатель эффективности	Значение	Итоговый расчетный показатель эффективности	Значение
Экономность - Э ₃	Материальные затраты – МЗ	614655,4	Материалоемкость $M_E = \frac{МЗ}{ДВ}$	0,6701	Рентабельность активов $P_A = \frac{1 - (M_E + T_E + A_E)}{O_{ок} + O_{обк}}$	0,0023
	Затраты на оплату труда – ОТ	253093,4	Трудоёмкость $T_E = \frac{ОТ}{ДВ}$	0,2759		
	Амортизация – А	3016,0	Амортизациеёмкость $A_E = \frac{А}{ДВ}$	0,0033		
	Средняя величина оборотных активов – ОБ	332951,5	Скорость оборачиваемости основного капитала $O_{ок} = \frac{ВА}{А}$	19,685		
	Средняя величина внеоборотных активов – ВА	59386,0	Скорость оборачиваемости оборотного капитала $O_{обк} = \frac{ДВ}{ОБ}$	2,7548		
	Денежная выручка – ДВ	917303,0				
Продуктивность - Э _п	Валюта баланса – ВБ	547728,0	Структура капитала $C_{ТК} = \frac{ВБ}{СК}$	13,0436	Коэффициент роста собственного капитала $K_{PC} = C_{ТК} \times D_{CO} \times K_{ТЛ} \times O_{ТА} \times P_n \times D_{РП}$	0,0227
	Собственный капитал – СК	41992,0	Доля срочных обязательств в капитале $D_{CO} = \frac{ТП}{ВБ}$	0,9197		
	Текущие пассивы – ТП	503753,0	Коэффициент текущей ликвидности $K_{ТЛ} = \frac{ТА}{ТП}$	0,9724		
	Текущие активы – ТА	489850,0	Оборачиваемость текущих активов $O_{ТА} = \frac{ДВ}{ТА}$	1,8726		
	Денежная выручка – ДВ	917303,0	Рентабельность продаж $P_{П} = \frac{ЧП}{ДВ}$	0,0009		
	Чистая прибыль – ЧП	846,0	Доля средств направленных на расширение производства $D_{РП} = \frac{СР}{ЧП}$	1,1537		
	Средства направляемые на расширение производства – СР	976,0				
Результативность - Э _р	Доходы (выручка) – Д	917303,0	Коэффициент соотношения доходов и расходов $K_{с1} = \frac{Д}{3}$ или $K_{с2} = \frac{3}{Д}$	1,0148		
	Расходы (затраты) – Р	903905,0				

Таблица 3.4

Показатели эффективности использования заемных средств организации

Критерий	Исходный показатель эффективности	Значение, тыс. руб.	Промежуточный расчетный показатель эффективности	Значение	Итоговый расчетный показатель эффективности	Значение
Экономность - Э _э	Материальные затраты – МЗ	614655,4	Материалоемкость $M_E = \frac{МЗ}{ДВ}$	0,6701	Рентабельность активов $P_A = \frac{1 - (M_E + T_E + A_E)}{O_{Oск} + O_{Обк}}$	0,0023
	Затраты на оплату труда – ОТ	253093,4	Трудоёмкость $T_E = \frac{ОТ}{ДВ}$	0,2759		
	Амортизация – А	3016,0	Амортизациеёмкость $A_E = \frac{А}{ДВ}$	0,0033		
	Средняя величина оборотных активов – ОБ	332951,5	Скорость оборачиваемости основного капитала $O_{Oск} = \frac{ВА}{А}$	19,685		
	Средняя величина внеоборотных активов – ВА	59386,0	Скорость оборачиваемости оборотного капитала $O_{Обк} = \frac{ДВ}{ОБ}$	2,7548		
	Денежная выручка – ДВ	917303,0				
Продуктивность - Э _п	Собственный капитал – СК	41992,0	Экономическая рентабельность $P_э = \frac{БП + СП}{ЗК + СК}$	0,0116	Эффект финансового рычага $Э_{ФР} = (1 - Н) \times Д_{ФР} \times П_{ФР}$	0,020
	Заемный капитал - ЗК	505736,0	Средняя расчетная ставка процентов $C_{РСП} = \frac{СП}{ЗК}$	0,0094		
	Средняя величина процентов по заемным средствам – СП	4778	Дифференциал финансового рычага $Д_{ФР} = P_э - C_{РСП}$	0,0022		
	Ставка налога на прибыль – Н, %	24	Плечо финансового рычага $П_{ФР} = \frac{ЗК}{СК}$	12,04		
	Балансовая прибыль – БП	1567				
Результативность - Э _р	Доходы (выручка) – Д	917303,0	Коэффициент соотношения доходов и расходов $K_{32} = \frac{З}{Д}$ или $K_{31} = \frac{Д}{З}$	1,0148		
	Расходы (затраты) – Р	903905,0				

Таблица 3.5

Показатели эффективности использования целевого финансирования

Критерий	Исходный показатель эффективности	Значение, тыс. руб.	Промежуточный расчетный показатель эффективности	Значение	Итоговый расчетный показатель эффективности	Значение
Экономность - Э _э	Материальные затраты – МЗ	614655,4	Материалоемкость $M_E = \frac{МЗ}{ДВ}$	0,6701	Рентабельность активов $P_A = \frac{1 - (M_E + T_E + A_E)}{O_{ОсК} + O_{ОбК}}$	0,0023
	Затраты на оплату труда – ОТ	253093,4	Трудоёмкость $T_E = \frac{ОТ}{ДВ}$	0,2759		
	Амортизация – А	3016,0	Амортизациеёмкость $A_E = \frac{А}{ДВ}$	0,0033		
	Средняя величина оборотных активов – ОБ	332951,5	Скорость оборачиваемости основного капитала $O_{ОсК} = \frac{ВА}{А}$	19,685		
	Средняя величина внеоборотных активов – ВА	59386,0	Скорость оборачиваемости оборотного капитала $O_{ОбК} = \frac{ДВ}{ОБ}$	2,7548		
	Денежная выручка – ДВ	917303,0				
Продуктивность (Э _п)	Доходы (выручка) – Д	917303,0	Доля целевого финансирования, в доходах от обычных видов деятельности, полученных организацией $D_{ЦФ} = \frac{Ц}{Д}$	0,00042	Коэффициент эффективности использования целевого финансирования $K_{ц} = \frac{K_{ВР}}{D_{ЦФ}}$	1,167
	Расходы организации (затраты) – Р	903905,0				
	Целевое финансирование полученное организацией Ц	386,0	Коэффициент возмещения расходов целевым финансированием $K_{ВР} = \frac{Ц}{Р}$	0,000427		
Результативность - Э _р	Доходы (выручка) – Д	917303,0	Коэффициент соотношения доходов и расходов $K_{э1} = \frac{Д}{З}$ или $K_{э2} = \frac{З}{Д}$		1,0148	
	Расходы (затраты) – З	903905,0				

Предлагаемые коэффициенты могут быть разложены по факторам, причем каждый из этих факторов (показателей) является самостоятельным показателем для оценки эффективности деятельности организации. Во всех предлагаемых моделях для оценки экономности используется рентабельность, а для оценки результативности – соотношение доходов и расходов организации.

Оценка экономности использования средств организаций рассматривается путем расчета показателя рентабельности. Поскольку получение прибыли является основным критерием экономической эффективности использования средств, а рост прибыли и последующая её капитализация свидетельствует о рациональном их использовании организацией, таким образом, данный коэффициент может быть использован для характеристики экономности использования средств организации.

На уровень и динамику показателей рентабельности оказывает влияние вся совокупность производственно-хозяйственных факторов: уровень организации производства и управления; структура капитала и его источников; степень использования производственных ресурсов; объем, качество и структура продукции; затраты на производство и себестоимость изделий; прибыль по видам деятельности и направления ее использования. Методология факторного анализа показателей рентабельности предусматривает разложение исходных формул расчета показателя по всем качественным и количественным характеристикам интенсификации производства и повышения эффективности хозяйственной деятельности. Так, для анализа рентабельности активов можно использовать трех- или пятифакторную модель. Рентабельность активов тем выше, чем выше прибыльность продукции, чем выше отдача внеоборотных активов и скорость оборота оборотных активов, чем ниже общие затраты на 1 рубль продукции и удельные затраты по экономическим элементам (средств труда, материалов, труда). Числовая оценка влияния отдельных факторов на уровень рентабельности определяется по методу цепных подстановок или по интегральному методу оценки факторных влияний.

Необходимо отметить, что для оценки эффективности деятельности могут быть использована как трех-, так и пяти факторная модель в зависимости от целесообразности.

Результативность использования средств – степень соответствия фактических результатов деятельности запланированным результатам. Для оценки по критерию результативности предлагается использовать коэффициент соотношения доходов и расходов, который показывает результат использования средств организации, в частности долю превышения доходов над расходами.

Оценка продуктивности использования собственных средств производится по средствам коэффициента роста собственного капитала, т.к. основным критерием оценки эффективности использования средств является прибыль, а ее капитализация и приращение отражается в коэффициенте роста собственного капитала, что косвенно свидетельствует о эффективности деятельности организации, в том числе в отдельных случаях и при использовании заемных средств.

Капитализация прибыли позволяет расширять деятельность организации за счет собственных и приравненных к ним средств, т.е. более дешевых источников финансирования. При этом снижаются финансовые расходы организации на привлечение дополнительных источников. Сохраняется также прежняя система контроля за деятельностью организации, поскольку число собственников не увеличивается. Размеры капитализации прибыли позволяют оценить не только темпы роста собственного капитала организации, но и, через раскрытие факторной структуры этого роста, оценить запас финансовой прочности таких важных показателей, как рентабельность продаж, оборачиваемость всех активов.

Наиболее важным ограничением планируемых темпов роста организации являются темпы увеличения его собственного капитала, которые зависят от многих факторов, но, в первую очередь, - от рентабельности продаж; оборачиваемости всего капитала; финансовой активности предприятия по привлечению заемных средств; нормы распределения прибыли на развитие и потребление.

Таким образом, темпы роста собственного капитала, характеризующие потенциальные возможности предприятия по расширению производства, могут быть

представлены мультипликативной моделью взаимосвязи перечисленных факторов. Модель отражает действие тактических и стратегических финансовых решений. Правильно выбранная ценовая политика, расширение рынков сбыта ведут к росту объема продаж и прибыли организаций, повышают скорость оборота всего капитала. В то же время нерациональная инвестиционная политика и снижение доли заемного капитала могут снизить положительный результат действия первых двух факторов.

Для оценки эффективности использования заемных средств по критерию продуктивности может использоваться эффект финансового рычага, свидетельствующий о эффективности использования и приращении собственного капитала организации за счет заемных средств, что достигается тем, что рентабельность деятельности организации должен быть выше, чем проценты по заемным средствам, а за счет этой разницы происходит приращение собственного капитала организации. Во всех приведенных вариантах итоговая эффективность рассчитывается по следующим моделям:

$$\mathcal{E} = \mathcal{E}_z \times \mathcal{E}_n \times \mathcal{E}_p$$

При этом необходимо учитывать, получение хотя бы одного отрицательного показателя является следствием неэффективного использования средств организации.

В нашем примере: для использования собственного капитала \mathcal{E} 0,000053; для использования заемных средств \mathcal{E} 0,000047; для использования средств целевого финансирования \mathcal{E} 0,002724

В случае оценки комплексной эффективности по всем направлениям:

$$\mathcal{E} = 0,000053 + 0,000047 + 0,002724 = 0,002824$$

Полученные показатели свидетельствуют о низкой эффективности использования средств организации по всем направлениям их применения.

3.3. Контроль и оценка эффективности управления деятельностью центров ответственности в организациях по производству молочной продукции

Система внутреннего контроля – это логическая структура формальных и/или неформальных процедур, предназначенная для анализа и оценки эф-

фективности управления ресурсами, затратами, обязательствами компании в течение отчетного периода. Под этим понимается следующее: текущее принятие управленческих решений на различных уровнях организационной иерархии; поступление информации от центров ответственности соответствующим управленческим службам; анализ текущей информации управленческими службами и подготовка рекомендаций высшему руководству по корректировке оперативной деятельности в разрезе различных центров ответственности.

Таким образом, контроль за деятельностью центров ответственности осуществляется одновременно: самими подразделениями (контроль текущих показателей необходим для самостоятельной корректировки оперативной деятельности подразделения с целью повышения эффективности деятельности); управленческими службами аппарата управления (на основе анализа текущей информации разрабатывают рекомендации высшему должностному лицу компании, для централизованной корректировки оперативной деятельности подразделений с целью повышения эффективности деятельности).

Для реализации целей повышения эффективности деятельности центров ответственности необходимо установить персональную ответственность руководителей структурных подразделений за достижение тех или иных показателей. Распределение ответственности определяется существующей на предприятии организационной структурой и системой управления, то есть: распределением функциональных обязанностей различных структурных подразделений по обеспечению хозяйственной деятельности в разрезе отдельных стадий финансового цикла, производственных линий (видов продукции) и т.п., регламентом соподчиненности и координации различных подразделений предприятия, закрепленным в соответствующих внутренних нормативных актах (должностных инструкциях руководителей, положениях о подразделениях, положении о планировании и пр.).

Учет и контроль по центрам ответственности – это система, которая измеряет (оценивает) деятельность по каждому центру ответственности. Различные центры ответственности на предприятии различаются по своей «степени свободы», то есть по полномочиям руководителей структурных подразделений в своей

оперативной работе. Так, например, начальник производственного цеха, как правило, имеет право самостоятельно определять величину и структуру удельных затрат по выпуску тех или иных видов продукции, в то время как сама структура и величина выпуска устанавливаются и жестко контролируются аппаратом управления. Если же цех переводится на хозрасчет, то полномочия руководителя существенно расширяются. Он получает право в определенных пределах самостоятельно устанавливать объемы выпуска, а оценочным показателем деятельности цеха будет уже не уровень удельных затрат, а расчетная прибыль, определяемая как разница расчетной выручки по выпущенной продукции и величины фактической себестоимости выпуска.

Формирование системы контроля за деятельностью центров ответственности может быть представлена на следующем рисунке (рис. 3.1):

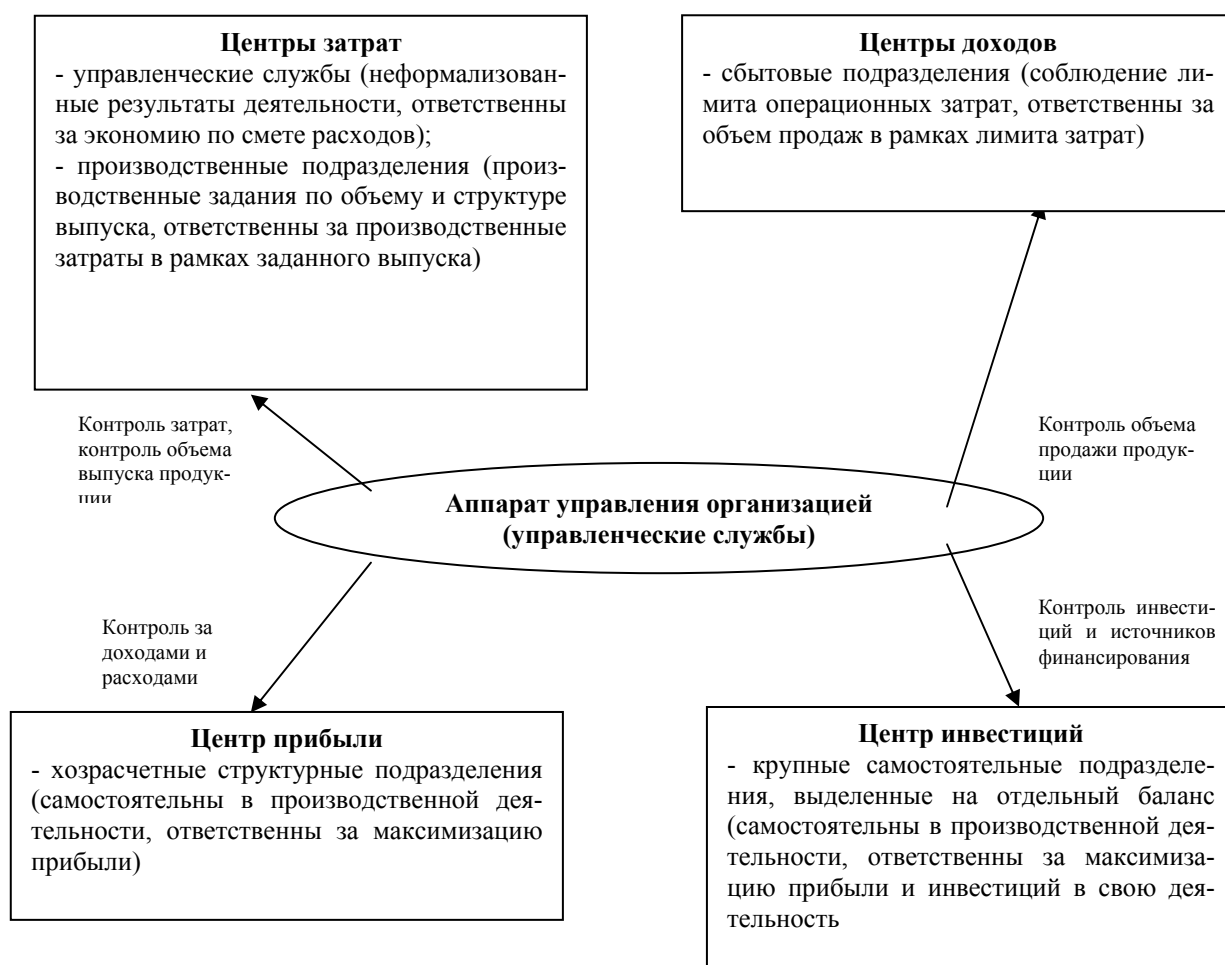


Рис. 3.1. Система контроля за деятельностью структурных подразделений

Все показатели в разрезе центров ответственности делятся на централизованно устанавливаемые аппаратом управления и устанавливаемые самими структурными подразделениями.

Под ответственностью структурного подразделения находятся и централизованные показатели, и показатели, которые находятся в ведении самого подразделения. Поэтому обе группы могут быть определены как показатели, контролируемые подразделением.

Другая группа показателей не входит в ответственности подразделения, такие показатели называются неконтролируемыми (рис.3.2).

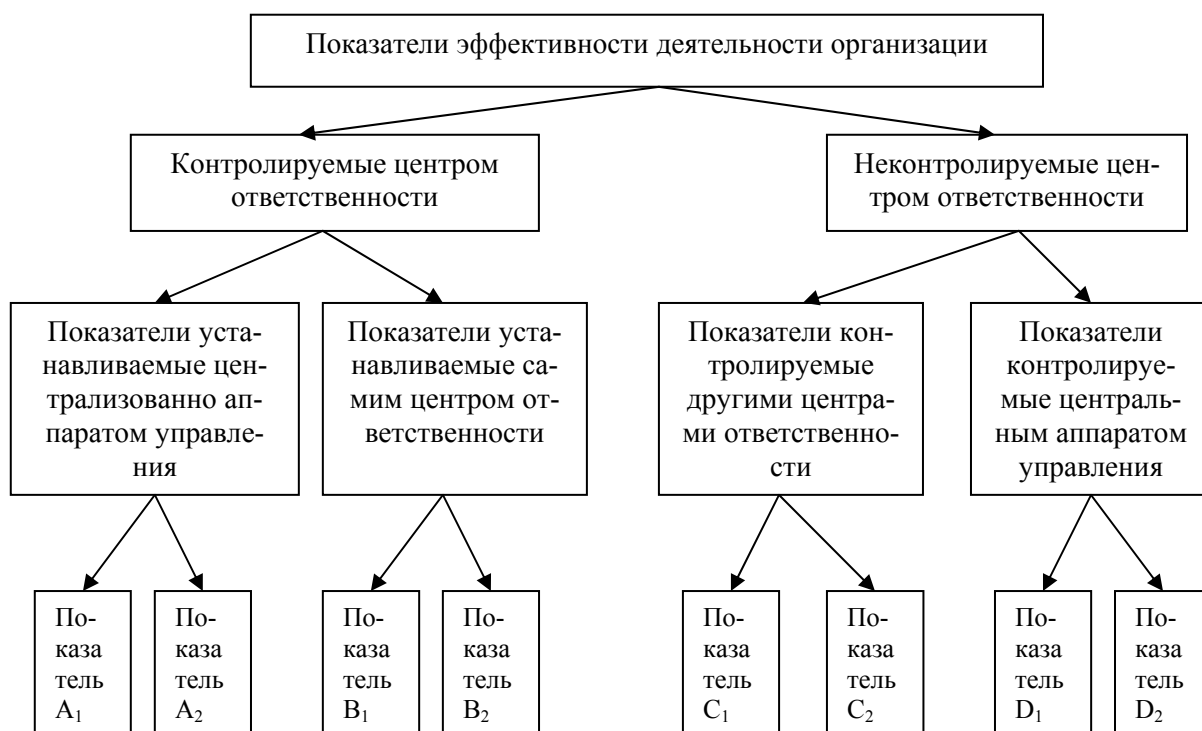


Рис. 3.2 Структура показателей эффективности деятельности центров ответственности

Структурные подразделения находятся в функциональном подчинении различных служб аппарата управления. Функциональное подчинение существенно отличается от полного (линейного) подчинения. Каждая управленческая служба имеет свой профиль, что ограничивает пределы ее вмешательства в оперативную деятельность подразделения. Прямой контроль управленческих служб относится лишь к текущему выполнению централизованных показателей. В части же мето-

дов их достижения аппарат управления может лишь давать свои рекомендации руководителю центра ответственности.

Система контроля управленческих служб складывается из трех основных компонентов:

- распределение функций между управленческими службами по контролю деятельности;
- система внутреннего документооборота (движение информации от подразделений к службам аппарата управления, и директивы и рекомендации по корректировке текущей деятельности от служб аппарата управления к подразделениям);
- система внутренних нормативных актов, регламентирующая функции управленческих служб и систему внутреннего документооборота. Важнейшим моментом данных внутренних положений должен являться для каждой службы перечень стандартных процедур, описывающий их ежедневные функции в процессе сбора и анализа учетной информации, а также устанавливающий ответственность за ненадлежащее исполнение этих функций.

Распределение функций контроля между службами аппарата управления может быть осуществлено следующим образом:

- бухгалтерская служба – выполняет расчетные функции сбора и систематизации сводной плановой и фактической информации в течение периода в рамках системы комплексного учета. При этом производственный отдел бухгалтерии занимается учетом производственных затрат и калькуляцией себестоимости выпуска и учетом движения основных средств и материальных ресурсов, а финансовый отдел – калькуляцией себестоимости реализации, учетом коммерческих расходов, движения денежных средств и расчетов. Директивных полномочий по отношению к структурным подразделениям бухгалтерия не имеет. Обязанности руководителей центров ответственности ограничиваются своевременным представлением фактической информации об исполнении бюджета;
- управленческая бухгалтерия – занимается вопросами контроля исполнения смет текущих расходов по центрам ответственности, калькуляцией фактической

себестоимости в разрезе отдельных видов продукции (производственных линий), аналитического учета фактических затрат в разрезе отдельных подразделений и видов продукции, а также осуществляет контроль за фактическим расходом материальных и трудовых ресурсов в расчете на единицу выпуска соответствовало утвержденным нормативам, чтобы административные расходы подразделений не превышали установленных сметных сумм и т.д.;

- отдел снабжения контролирует объемы, структуру и цены по заготовлению материальных ресурсов. При этом обычно собственно заготовительные и складские расходы относятся к компетенции отдела материально-технического снабжения и складского хозяйства;

- отдел продаж занимается контролем объема и структуры сбыта, движения расчетов по проданной продукции, уровнем коммерческих и сбытовых расходов. Основной контрольной функцией отдела сбыта является отслеживание валового объема продажи (выручке), физическому объему продаж по видам продукции, денежным поступлениям за проданную продукцию;

- финансово-экономическое управление осуществляет контроль соблюдения финансовых нормативов и составляет промежуточные отчеты о движении денежных средств, а также ведет текущую деятельность по дополнительному привлечению средств. Спецификой данной управленческой службы является то, что для нее центром ответственности является организация в целом, так как финансовые нормативы (ликвидность, финансовая маневренность, чистый оборотный капитал, собственные оборотные средства) и движение денежных средств относятся к ней как единой планово-учетной единице. Поэтому функции финансово-экономического управления большей частью сводятся к контролю статей поступлений и расходов денежных средств в разрезе центров ответственности и к составлению оперативных докладов высшему руководству организаций;

- отдел кадров контролирует соблюдение нормативной сетки и утвержденного штатного расписания и в разрезе отдельных производственных подразделений и административных служб;

- планово-аналитический и экономический отдел следит за ходом исполнения сводного бюджета (плана) организации и осуществляет установку определенных плановых показателей для организации на перспективу.

Для осуществления контрольных функций управленческие службы, а, в частности, управленческая бухгалтерия организации, периодически получают отчеты о текущей деятельности по подразделениям, занимаются сводом данных (составление сводных оперативных отчетов), анализом данных отчетов в разрезе подразделений и организации в целом. Структурные подразделения предоставляют исполнительские отчеты только по контролируемым ими показателям.

Контрольно-учетная деятельность системы управления со стороны управленческих служб - это регламент контрольно-учетной деятельности, закрепляемый и рядом внутренних нормативных актов. Главным в регламенте работы управленческих служб являются стандартные процедуры деятельности. Они служат в качестве свода правил деятельности управленческих служб и структурных подразделений и порядка их взаимодействия с другими службами и подразделениями в процессе обеспечения контроля. Стандартные процедуры, описанные в соответствующих внутренних нормативных актах определяют, что должна делать управленческая служба (или подотчетное ей структурное подразделение), когда, как и в какой форме.

Стандартные процедуры контроля:

- каждое управленческое решение или действие того или иного должностного лица, связанное с движением товарно-материальных и финансовых ценностей, должно быть соответствующим образом зарегистрировано или задокументировано;

- четкая спецификация внутреннего документооборота подразделений компании (бизнес-процессы), включая ответственность должностных лиц за перемещение документов внутри и передачу их в другие организации;

- формальное определение и документальное закрепление (на основе должностных инструкций) порядка деятельности (действий) и взаимоотношений опре-

деленного круга работников организации по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа деятельности компании.

Механизм стандартных процедур позволяет своевременно выявлять показатели деятельности, своевременно предотвращать неэффективное расходование материальных, финансовых и трудовых ресурсов организации.

Контроль деятельности со стороны самих структурных подразделений производится для двух основных целей:

- руководителю структурного подразделения и вышестоящей службы необходимо самому располагать количественной информацией о деятельности подразделения, чтобы эффективно осуществлять текущее (оперативное) управление. Контроль текущего выполнения бюджета необходим структурным подразделениям для анализа собственных «слабых мест» и разработки эффективных способов управления. Фактически на основе самоконтроля подразделение сможет регулярно проводить экспресс-анализ собственной деятельности с целью выявления внутренних резервов повышения эффективности на основе анализа «входящих» в хозяйственную деятельность ресурсов и «выходных» результатов их использования. Показатели измерения эффективности:

- фактический «выход»/фактический «вход»;
- фактический выход/фактический «вход» и плановый «выход»/плановый «вход»;
- фактический «выход»/ плановый «выход»;
- при взаимодействии подразделений в процессе хозяйственной деятельности компании ежедневно возникают ситуации, по которым необходимо принимать согласованные управленческие решения. Естественно, все эти ситуации нельзя запрограммировать в сводном бюджете фирмы, который, как уже говорилось, фиксирует лишь целевые показатели подразделений. Оперативные управленческие решения влияют на фактические результаты деятельности обоих взаимодействующих подразделений. Каждое из подразделений подсчитывает, насколько эффективно принятие данного решения с точки зрения выполнения собственной деятельности. В случае, когда принятие решения эффективно для одного подразделения и неэффективно для другого, составляется внутренний протокол, относя-

ший дополнительные издержки на результаты деятельности первого подразделения, что важно для результатов конечной оценки деятельности по центрам ответственности. Оперативное принятие управленческих решений возможно лишь на основе периодического мониторинга собственной деятельности.

Для оценки эффективности контроля и управления центров ответственности могут быть использованы следующие показатели:

Рентабельность работы центра прибыли [10, с. 418]:

$$P = \frac{П_1 - П_0}{ЗУ} \cdot 100, \text{ где } P - \text{ рентабельность, \%}; П_1, П_0 - \text{ соответственно}$$

прибыль подразделения отчетного и базисного периода, тыс. руб.; ЗУ – затраты на содержание и функционирование системы управления подразделением, тыс. руб.

Коэффициент недополученных выгод ($K_{ув}$):

$$K_{ув} = \frac{РПФ}{ЗУ}, \text{ где } РПФ - \text{ разница между планируемыми и фактически-}$$

ми расходами на управление подразделением, тыс. руб.

Данный коэффициент используется, если планируемые показатели деятельности подразделения не достигнуты, а фактические расходы на управление подразделением ниже планируемых.

Коэффициент приобретенной выгоды ($K_{пв}$):

$$K_{пв} = \frac{РФП}{ЗУ}, \text{ где } РФП - \text{ разница между фактическими и планируемыми}$$

расходами на управление центром ответственности, тыс. руб.

Данный коэффициент используется, если показатели подразделения достигнуты, а фактические расходы на управление данным подразделением служб ниже планируемых.

Оценка экономической и производственной эффективности производственных центров затрат должно быть построено на управлении затратами данного центра. При этом наиболее простой, лежащий на поверхности, показатель оценки эффективности производственного центра затрат – это соотношение запланиро-

ванной в бюджете (плане) затрат и их фактической величины, назовем данный показатель коэффициентом освоения затрат центром ответственности:

$$K_{OЗ} = \frac{Z_{\phi}}{Z_{б}}, \text{ где } Z_{\phi} - \text{затраты фактически осуществленные центром ответст-}$$

венности (производственным центром затрат), руб.; $Z_{б}$ – затраты бюджетные (плановые), которые зафиксированы в бюджете центра ответственности, руб. При этом $K_{OЗ} < 1$

Однако данный показатель имеет недостатки, в частности, не производится соотношение с выходом продукции и результатами деятельности центра ответственности, возможно снижение величины фактических затрат центра ответственности путем снижения качества продукции, либо снижения объема производства (сокращения переменных затрат центра ответственности). Устранить недостатки данного показателя возможно за счет использования относительных показателей плановых и фактических затрат организации и расчета коэффициента освоения затрат на единицу продукции центром ответственности:

$$K_{OЗЕ} = \frac{Z_{\phi e}}{Z_{бe}}, \text{ где } Z_{\phi e} - \text{затраты на единицу фактически произведенной про-}$$

дукции центром ответственности (производственным центром затрат), руб.; $Z_{бe}$ – затраты бюджетные (плановые) на единицу продукции, которые зафиксированы в бюджете центра ответственности, руб. При этом $K_{OЗЕ} < 1$

По нашему мнению, возможно использовать для оценки эффективности деятельности центра затрат показателей, контролируемые другими центрами ответственности (например, службой сбыта, которая может рассматриваться как центр дохода). В этом случае необходимо использовать такой исходный показатель, как продажная цена продукции, поскольку в условиях рыночной экономики, влияние на цену продажи со стороны организации ограничено, покупатель при заключении сделки учитывает и такой показатель, как качество. В этом случае качество становится учитываемым критерием. При этом показатель освоения затрат на производство примет следующий вид:

$$K_{OZE} = \frac{Z_{\phi e}}{Ц} \times \frac{Ц}{Z_{\phi e}}, \text{ где } Z_{\phi e} - \text{затраты на единицу фактически произведенной}$$

продукции центром ответственности (производственным центром затрат), руб.;
 $Z_{\phi e}$ – затраты бюджетные (плановые) на единицу продукции, которые зафиксированы в бюджете центра ответственности, руб.

$Ц$ – цена за единицу продукции, руб.

Может быть использован и другой аналогичный критерий:

$$K_{Oz} = \frac{Z_{\phi}}{ДВ} \times \frac{ДВ}{Z_{\phi}}, \text{ где } Z_{\phi} - \text{затраты фактически осуществленные центром от}$$

ответственности, руб.; Z_{ϕ} – затраты бюджетные (плановые), которые зафиксированы в бюджете центра ответственности, руб.

$ДВ$ – денежная выручка от продажи продукции произведенной центром производственных затрат, руб.

Введя в данный показатель фактор, учитывающий временной параметр, формула примет следующий вид:

$$K_{Oz} = \frac{Z_{\phi}}{ДВ_{\phi}} \times \frac{ДВ_{\phi}}{Z_{\phi}} \text{ или } K_{OZE} = \frac{Z_{\phi e}}{Ц_{\phi}} \times \frac{Ц_{\phi}}{Z_{\phi e}},$$

где $ДВ_{\phi}$ – фактическая денежная выручка от продажи продукции произведенной центром производственных затрат, руб.; $ДВ_{\phi}$ – плановая (бюджетная) денежная выручка от продажи продукции произведенной центром производственных затрат, руб.; $Ц_{\phi}$ – фактическая цена за единицу продукции, руб.; $Ц_{\phi}$ – плановая (бюджетная) цена за единицу продукции, руб.

В данном случае предлагаемые показатели могут учитывать, в том числе и качество продукции, определяемое внешними факторами - спросом на производимую продукцию. Они также позволяют проводить факторный анализ и контролируются двумя центрами ответственности – центром производственных затрат и центром доходов.

В дополнении к представленным параметрам необходимо оценить влияние себестоимости единицы продукции и количества произведенной продукции, для

чего могут быть также использованы факторные модели. Комплексное применение представленных параметров позволит оценить эффективность центров затрат.

Оценка эффективности центров прибыли может производиться по методике аналогичной центрам производственных затрат. В частности могут применяться следующие показатели, расчет которых аналогичен приведенным выше.

Соотношение запланированной в бюджете (плане) доходов с их фактической величиной, коэффициентом получения дохода центром ответственности:

$$K_{\text{пд}} = \frac{D_{\phi}}{D_{\text{б}}}, \text{ где } D_{\phi} - \text{доходы фактически полученные центром ответственности, руб.}; D_{\text{б}} - \text{доходы бюджетные (плановые), которые зафиксированы в бюджете центра ответственности, руб. При этом } K_{\text{пд}} \geq 1.$$

Однако данный показатель имеет недостатки, в частности, не производится соотношение с объемом и инфляционным процессом, который может быть не учтен при бюджетировании.

Однако данный показатель имеет недостатки, в частности, не производится соотношение с объемом и инфляционным процессом, который может быть не учтен при бюджетировании.

Устранить недостатки данного показателя возможно путем внесения отдельных параметров:

$$K_{\text{пд}} = \frac{D_{\phi}}{D_{\text{б}}} \times \frac{I_{\text{б}}}{I_{\phi}}, \text{ где } I_{\phi} - \text{индекс инфляции, фактический}; I_{\text{б}} - \text{индекс инфляции, плановый, который использовался при бюджетировании. При этом } K_{\text{пд}} \geq 1.$$

При этом $K_{\text{пд}} \geq 1$.

Приведенные показатели в полном объеме могут контролироваться центром доходов, никакого влияния на него других центров ответственности быть не может. Поэтому для более качественной оценки эффективности центра доходов необходимо использовать показатель, который помимо центра доходов контролируется центром производственных затрат (коэффициент роста доходов):

$$K_{\text{рд}} = \frac{D_{\phi}}{Z_{\phi}} \times \frac{Z_{\text{б}}}{D_{\text{б}}}, \text{ где } D_{\phi} - \text{доходы центра производственных затрат фактические, руб.}; D_{\text{б}} - \text{доходы центра производственных затрат плановые (бюджетные), руб.}; Z_{\phi} - \text{затраты фактические центра производственных затрат, руб.}; Z_{\text{б}} -$$

затраты фактические центра производственных затрат, руб.; $Z_{\text{б}}$ –

затраты плановые центра производственных затрат, руб. Оптимальное значение $K_{рд} \geq 1$.

В данном случае предлагаемые показатели могут учитывать фактические расходы центра доходов, поскольку можно продать производимую продукцию по большей цене и получив при этом рост доходов, но и расходы центра ответственности при этом возрастут. Поэтому в предлагаемый выше параметр считаем целесообразным ввести расходы произведенные центром доходов. При этом коэффициент роста доходов выглядит следующим образом:

$$K_{рд} = \frac{D_{\phi}}{Z_{\phi}} \times \frac{Z_{Б}}{D_{Б}} \times \frac{P_{Б}}{P_{\phi}}, \text{ где } P_{\phi} - \text{расходы, произведенные центром доходов,}$$

фактические, руб.; $P_{Б}$ – расходы, произведенные центром доходов, плановые, руб.

В дополнении к представленным параметрам необходимо оценить влияние цены единицы продукции и количества проданной продукции, для чего могут быть также использованы факторные модели

Оценка эффективности центров прибыли может быть построено на основе показателей, аналогичных организации в целом, так как основным критерием эффективности является также прибыль. При этом целесообразно применение следующих параметров представленных в таблице 3.6.

Таблица 3.6

Показатели эффективности деятельности центров прибыли

Критерий 1	Показатель 2	Примечание 3
Критерий экономность (рентабельность) (\mathcal{E}_3)	$P_A = \frac{1 - (M_E + T_E + A_E)}{A_E \times O_{ОсК} \times O_{ОбК}}, \text{ где}$ <p>M_E – материалоемкость; T_E – трудоемкость; A_E – амортизационность; $O_{ОсК}$ - скорость оборачиваемости основных средств центра ответственности; $O_{ОбК}$ - скорость оборачиваемости оборотных средств центра ответственности.</p>	При оценке эффективности не менее 0, или другой критерий, установленный для центра прибыли
Критерий продуктивность ($\mathcal{E}_п$)	$K_{рр} = \frac{D_1}{D_0} \times \frac{P_0}{P_1}, \text{ где}$	Коэффициент роста ресурсов должен быть более 1.

1	2	3
	Д ₁ , Д ₀ – доходы центра прибыли текущего периода и прошлого периода соответственно Р ₁ , Р ₀ – расходы центра прибыли текущего периода и прошлого периода соответственно	
Критерий результативность (Э _р)	$K_{э1} = \frac{Д}{З} \quad \text{или} \quad K_{э2} = \frac{З}{Д}, \text{ где}$ Д – Доходы (выручка) Р – Расходы (затраты)	Для признания эффективности Э _р не менее 1 (или менее 1 для второго показателя).
Критерий экономическая эффективность (Э)	$Э = Э_n \times Э_э \times Э_p, \text{ где}$ Э _э – коэффициент по критерию экономности; Э _п – коэффициент по критерию экономности; Э _р – коэффициент по критерию экономности.	Значение данного коэффициента определяется экспертным путем.

Для оценки эффективности деятельности центров ответственности (центров инвестиций) могут быть использованы показатели, применяемые для оценки эффективности инвестиционных проектов, которые в своей работе предлагает профессор В.Г. Ивашкевич [50]. Поэтому анализ эффективности использования средств центрами инвестиций может быть проведен с помощью простых оценочных, либо дисконтных и интегральных методов.

В анализе эффективности использования средств центрами инвестиций могут быть использованы следующие показатели:

Коэффициент эффективности использования средств. Расчет коэффициента может быть произведен по формуле:

$$KЭИ(ARR) = \frac{N_p}{1/2(K_0 - O_c)}, \text{ где } KЭИ(ARR) - \text{коэффициент эффективности}$$

использования средств; N_р – прирост доходов; K₀ – начальные инвестиции; O_с – стоимость объекта вложений, на конец периода.

Особенность долгосрочных вложений средств состоит в том, что расходы могут производиться в одном периоде времени, а прирост доходов получают в другом. Один из методов дисконтирования, который может применяться в расчетах экономической эффективности вложений и использования средств - это метод чистой дисконтированной (текущей) стоимости (ЧДС или ЧТС).

$$\text{ЧДС} = \frac{D_1}{1+i} + \frac{D_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{D_t}{(1+i)^t} - K_0, \quad \text{или} \quad \text{ЧДС} = -K_0 + \sum_{t=1}^n \frac{D_t}{(1+i)^t},$$

где K_0 – сумма первоначальные вложения средств в базисном периоде; D_t – будущий прирост доходов в годы от 1 до n . Величины D_1, D_2, D_n , представляют собой прирост дохода, рассчитанный или полученный по годам.

Чистая дисконтированная стоимость, д.е. (ЧДС) рассчитывается по формуле

$$\text{ЧДС} = \sum_{t=0}^n C_t (1+i)^{-t}, \text{ рекомендуемое значение для оценки эффективности использо-}$$

вания средств $\text{ЧДС} > 0$, условием оценки эффективности использования средств - $\text{ЧДС}_A > \text{ЧДС}_B$, при этом в качестве сравниваемых показателей могут быть плановые и фактические показатели.

Индекс доходности (ИД) рассчитывается по формуле:

$$\text{ИД} = \sum_{t=0}^n (C_t - K_t)^{-t} / \sum_{t=0}^n K_t (1+i)^{-t}, \text{ где } C_t - \text{поток платежей в году } t; K_t - \text{вложения}$$

в году t ; C_t – модифицированный поток платежей в год.

Рекомендуемое значение для оценки эффективности использования средств $\text{ИД} > 0$, условием оценки эффективности использования средств – $\text{ИД}_A > \text{ИД}_B$, при этом в качестве сравниваемых показателей могут быть плановые и фактические показатели.

Внутренняя ставка эффективности, % (ВСЭ), рассчитывается по формуле

$$\sum_{t=0}^n C_t (1 + \text{ВСЭ})^{-t} = 0, \text{ рекомендуемое значения для оценки эффективности использо-}$$

вания средств больше величины вложений, условием оценки эффективности использования средств – $\text{ВСЭ}_A > \text{ВСЭ}_B$, при этом в качестве сравниваемых показателей могут быть плановые и фактические показатели.

Модифицированная внутренняя норма эффективности, % (МВНЭ), рассчи-

$$\text{тывается по формуле } \sum_{t=0}^n C_t (1 + \text{МВНЭ})^{-t} = 0, \text{ условием оценки эффективности ис-}$$

пользования средств – $\text{МВНЭ}_A > \text{МВНЭ}_B$, при этом в качестве сравниваемых показателей могут быть плановые и фактические показатели.

В условиях нестабильной экономики прогноз возможных вариантов развития событий может оказаться весьма приблизительным. Поэтому важно определить эффективность использования средств для широкого диапазона значений изменяемых параметров.

Помимо предложенных показателей могут также применяться показатели аналогичные центрам прибыли и организации в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенных в работе исследований теоретических и методологических аспектов, а также разработки организационно – методических и практических рекомендаций по совершенствованию системы управления деятельностью организаций по производству молочной продукции, можно сделать следующие обобщенные выводы и предложения:

1. Развитие молочной промышленности определяется факторами производства молока в сельскохозяйственных организациях, что в свою очередь определяется такими показателями сельскохозяйственного производства как: численность стада коров (в Удмуртской республике наблюдается значительное его снижение, так с 1991 года по 2005 год на 33, 7 % и достигло наименьшего уровня); производство молока (за период с 1990 года производство молока сократилось на 20 %, при этом наименьшее его производство наблюдалось в 2000 году и составило 65,6 % к уровню 1990 года); продуктивность молочного стада (рост объемов производства молока по сравнению с 2000 годом при снижении поголовья обусловлено повышением продуктивности коров до 3500 кг).

Основное назначение молочной промышленности в экономике – это производство молочных продуктов, которые занимают особое место в рационе питания человека. Фактическое потребление молочных продуктов на душу населения отстает от физиологической нормы потребления. В настоящее время производство и потребление молока на душу населения составляет соответственно 217 и 232 кг, при рекомендуемой медицинской норме потребления 390 кг (в 1990 году в России производство составляло 375 кг, а потребление с учетом импорта 385 кг).

2. В молочной промышленности сложилась острая ситуация, которая может оказаться критической для многих организаций этой отрасли. Практически во всех перерабатывающих предприятиях констатируется снижение рентабельности. Наблюдается рост издержек производства более быстрыми темпами, чем цена конечной продукции, что в свою очередь свидетельствует о снижении эффективности деятельности организации молочной промышленности. Успешная реализация национального проекта в сельском хозяйстве в значительной степени зависит от

повышения эффективности перерабатывающих отраслей экономики. Поэтому возникает объективная необходимость дальнейшего совершенствования механизма управления деятельностью организаций молочной промышленности, переориентации их на стимулирование производства конкурентоспособной продукции.

Развитие и эффективность деятельности организаций по производству молочной продукции определяется сырьевой составляющей, в частности, развитием молочного скотоводства. В условиях недостаточности сырья, а, следовательно, в рыночных условиях роста цены на него (в настоящих условиях, к сожалению, рынок молока остается монополистическим, как и образование цены на сырье), повышаются издержки на переработку молочной продукции и снижается эффективность производства. Эффективное управление деятельностью организаций по производству молочной продукции позволит «выжить» в сложившихся условиях и сохранить достаточную прибыль.

3. Существенного повышения эффективности производства молока и работы предприятий молочной промышленности необходимо добиваться путем интеграции их деятельности с сельскохозяйственными организациями, производящими молоко. Важнейшие вопросы - цен, расчетов за продукцию, норм прибыли и другие должны решаться совместно производителями и переработчиками молока, на основе использования справедливой стоимости на сырьё для молочной продукции. Это перспективное направление в восстановлении взаимовыгодного сотрудничества и повышении эффективности производства для всех участников молочной индустрии. Свое участие в решении этой проблемы должны определить и администрации регионов, муниципальных образований.

4. Управлять в современных условиях невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Процесс управления реализуется в виде некоторой последовательности решений, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых параметров. В деятельности организации экономическая информация выступает как основа про-

цессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение. Экономическая информация для управления деятельностью организаций по переработке молока формируется в системах планирования, учета, контроля и анализа деятельности.

Основой формирования экономической информации для целей управления деятельностью организаций по производству молочной продукции служит управленческий учет. Предоставляемая и формируемая в системе управленческого учета информация позволит эффективно управлять имеющимися в организации ресурсами, хозяйственными процессами.

5. Для повышения эффективности производства молочной продукции особое значение имеет научная организация системы управления издержками производства, построенная на научной классификации затрат. Группировку затрат в системе управления необходимо организовать так, чтобы добиться наиболее оптимального взаимодействия и укрепления связей между всеми функциями управления. В связи с чем в диссертации предложено классифицировать издержки производства для целей управления ими по следующим направлениям: экономическому содержанию; отношению к производственному (технологическому) процессу; отношению к объему производства; месту возникновения, носителям затрат; составу и степени однородности (по статьям) затрат; способу распределения и отнесения на объекты производства, планирования, учета и калькуляции; отношению к нормированию (учету в бюджетировании); эффективности осуществления затрат в производственном процессе; отношению к доходности производства продукции.

В диссертации разработаны: номенклатура статей и элементов учета и планирования затрат на переработку молока; номенклатура статей затрат в промышленной переработке молока по отношению к объему производства; модели центров ответственности управления ими и приоритетные формы их организации на принципах внутрихозяйственного расчета; варианты использования методов про-

изводственного планирования и учета в организациях переработки молока; организационно-методические рекомендации управления затратами и производством продукции по модели «затраты - выпуск – результат».

6. Достижение эффективности производства молочной продукции и деятельности перерабатывающих организаций должна обеспечиваться по всем направлениям (общественной, коммерческой (экономической), бюджетной) оптимального их сочетания. Оптимальное сочетание может быть достигнуто за счет комплексного взаимодействия всех влияющих факторов и функций в системе управления производством молочной продукции. Поэтому с уверенностью можно отметить, что эффективность производства представляет собой экономическую категорию и является объектом управления и предметом познания его всеми функциями.

Содержанием эффективности производства является система критериев и показателей меры эффективности. Формой же эффективности производства является способ организации и выражение содержания. Этот способ реализуется в системе управления путем осуществления всех его основных функций последовательно. Особое значение в системе управления эффективностью деятельности организаций по производству молочной продукции имеет вопрос о критериях и показателях экономической эффективности. При определении системы показателей контроля, анализа и оценки экономической эффективности деятельности организаций и производства молочной продукции необходимо учитывать критерии экономической эффективности, определяемой на основе соизмерения затрат и результатов, а также методологических и методических принципов такого соизмерения. Исходя из этого, в диссертации предложена ряд критериев экономической эффективности деятельности организаций по производству молочной продукции: экономность, результативность и продуктивность.

7. Экономическая эффективность является исходной базой для выяснения как содержания, так и методики определения экономической оценки использования ресурсов организаций по производству молочной продукции. Дать экономическую оценку использования средств означает определить эффективность по

конкретному направлению их использования. Эффективность использования средств - экономическая категория, отражающая в системе управления соответствие осуществляемых мероприятий (принятых по поводу них технических, технологических, организационных и оптимизационно-финансовых решений) целям и интересам управления.

В диссертации определены принципы эффективности использования средств в производственной сфере. Они могут быть сформулированы по следующей последовательности для оценки эффективности производства и управления в организациях переработки молока: соответствие заложенных решений (технических, организационных, финансовых и др.) целям и экономическим интересам; ориентация на критерий определения экономической эффективности - чистую прибыль; возможность проведения экономических расчетов для всех периодов производства продукции, использования ресурсов, включающего различные фазы, по стадиям бюджетного процесса; моделирование потоков реальных денежных средств, связанных с использованием ресурсов за период; формирование всех видов потоков денежных средств, в полном соответствии с требованиями организационно-экономического механизма; учет фактора времени; учет предстоящих затрат; учет всех наиболее существенных последствий; учет влияния инфляции на стоимость продукции и используемые ресурсы; определение предпочтительности одного из ряда показателей эффективности при их совместном применении для оценки использования средств.

8. В системе управления наибольшую эффективность имеет организация учета, планирования, контроль и анализ затрат по модели «затраты – выпуск – результат». В современном управленческом учете, контроллинге и анализе затрат можно сгруппировать на чистые переменные, смешенные, чистые постоянные. В свою очередь, постоянные затраты предприятия могут быть представлены: постоянными расходами на изделие; постоянными расходами на группу изделий; постоянными расходами мест возникновения затрат; постоянными расходами подразделения; постоянными расходами организации. Такое деление затрат позволяет проводить планирование, контроль и анализ, а также учет по модели управле-

ния «затраты – выпуск – результат». Данное деление затрат применяется в системе учета затрат «директ-костинг», однако предлагается использовать для целей управления производством молочной продукции многоступенчатый «директ-костинг». В диссертации предложено использование системы многоступенчатого контроля и маржинального анализа (включающего 4 этапа покрытия) эффективности производства молочной продукции.

9. Для оценки управления деятельностью организации наука и практика выработали специальные инструменты, называемые экономическими показателями. Отражая динамику и противоречия происходящих процессов, они подвержены изменениям и колебаниям и могут приближаться или отдаляться от своего главного предназначения - измерения и оценки сущности экономического явления.

Выбранные подконтрольные показатели (или система показателей) для оценки эффективности должны соответствовать определенным требованиям, которые возможно представить в виде отдельных групп. Так, для оценки деятельности организации в целом используются две группы показателей: эффективности управления организацией; оценки производительности. Помимо данных показателей в практической деятельности организаций для оценки эффективности производства и управления могут использоваться другие группы показателей: абсолютные показатели (объемы производства продукции по видам; объемы продажи продукции по видам и др.); качественные показатели (себестоимость продукции; доход, прибыль; производительность труда; рентабельность и др.); относительные показатели (уровень отдачи продукции на рубль вложенных средств; уровень доходности вложенных средств (на единицу вложений) и др.); динамические показатели (темпы прироста на рубль вложенных средств; темпы прироста отчислений на рубль вложенных средств; темпы роста (снижения) объемов производства; темпы роста прибыли и т.д.), все они формируются и рассчитываются на основании функционирования управленческого учета

10. Наиболее полно отражают возможности оценки эффективности управления деятельностью организаций по производству молочной продукции факторные модели, сформированные по направлению формирования ресурсов: оценка

эффективности использования собственных средств организации (рентабельность активов, коэффициент роста собственного капитала, соотношение доходов и расходов организации); оценка эффективности использования заемных средств (рентабельность активов, эффект финансового рычага, соотношение доходов и расходов организации); оценка эффективности использования средств целевого финансирования (рентабельность активов, норма прибыли на целевое финансирование, соотношение доходов и расходов организации). Предлагаемые модели могут быть разложены по факторам, причем каждый из этих факторов (показателей) является самостоятельным показателем для оценки эффективности деятельности организации и также может быть проанализирован.

11. В процессе оценки деятельности организации по производству молочной продукции возникает необходимость оценки эффективности деятельности центров ответственности, т.е. хозрасчетных подразделений, а также разработки и реализации соответствующей политики учета, контроля и управления хозяйственно-финансовыми операциями организаций. Система внутреннего контроля деятельности центров ответственности представляет собой логическую структуру формальных и неформальных процедур, предназначенных для анализа и оценки эффективности управления ресурсами, затратами, обязательствами компании в течение отчетного периода.

В диссертации разработан ряд показателей оценки эффективности деятельности центров ответственности: рентабельность работы центра прибыли; коэффициент недополученных выгод; коэффициент приобретенной выгоды; коэффициент освоения затрат на единицу продукции центром ответственности; коэффициент получения дохода центром ответственности; коэффициент роста доходов и другие. Все эти показатели отражают не только результативность работы того или иного центра ответственности, но и степень эффективности организации как централизованной, так и децентрализованной системы управления, улучшения осуществления ее функций (планирование, управленческий учет, контроль, анализ) и методов управления (экономических, социальных, административных и т.д.).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) утв. Федеральным законом № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. (ред. 03.06.2006) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) утв. Федеральным законом № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. (ред. 02.02.2006) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
3. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. (ред. от 03.11.2006 г.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ред. 27.11.2006 г.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н (ред. 27.11.2006 г.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н (ред. 27.11.2006 г.) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению утв. приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654 // Справочно-правовая система «Гарант»
9. Абалкин Л. Российская экономическая реформа на переломе М.:ИЭРАН, 1992. - 27с.
10. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. – 3-е изд., доп. и перераб. - М.: Изд-во Дело и Сервис, 2003.

11. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. - 398с.
12. Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2003. – 205 с.
13. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002. – 288с.
14. Алборов Р.А. Селезнева И.П., Селезнева И.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве.-Ижевск: Шеп («Колос»), 2001.– 211с.
15. Алборов Р.А. Бодрикова С.В., Фатыхов И.Ш.. Информационно – управленческие аспекты производственного учета в льноводстве – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. –136 с.
16. Алборов Р.А. Селезнева И.А., Селезнева И.П. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. – 196 с.
17. Аляксин Б. Развитие форм и методов управления АПК района // АПК: экономика, управление. - 1991. - № 4. - С. 30
18. Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контролинг: Учебник. – М.: Омега-Л, 2003. – 280 с.
19. Ансофф И. Стратегическое управление. Сок. нер. сам. - М.: Экономика, 1989. - 519 с.
20. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Серия «экономика и управление».–М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. – 928 с.
21. Басовский Л. Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка. - М.: ИНФРА - М, 1999. - 260 с.
22. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник, 2-е изд., перераб. и доп.- М.:1996 г.-576 с.

23. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) // Главбух. – 1999. - №13. – С.80-82.
24. Безруких П. С. Катаев А. Н., Комиссарова И. П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) — М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
25. Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: Учебное пособие для экон. вузов.– Минск.: Выш.шк., 1990. – 176 с.
26. Бирман А.М. Экономические рычаги повышения эффективности производства. – М.: Мысль, 1980. – 204 с.
27. Болотов С.П. Разработка стратегии предприятия. – Сыктывкар: СГУ, 1994. – 153 с.
28. Большаков А.С. Менеджмент: Учебное пособие. – Спб. Питер, 2000.-160 с.
29. Большая Советская Энциклопедия. Изд. 3-е. Т. 30. – М.: Советская энциклопедия, 1973. – 632 с.
30. Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
31. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: процесс производства. // Финансовая газета. – 1998. - №43, 44, 45.
32. Васин Ф.П. К вопросу о классификации затрат на производство / Ф.П. Васин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 4. – С. 52-53.
33. Васин Ф.П. Управленческий учет: Учебное пособие / Ф.П. Васин. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1997. – 98 с.
34. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2003. – 528 с.
35. Воронова Е. Особенности калькуляции себестоимости при позаказном методе учета // Аудитор. – 1997. - № 1. – С.22 – 25.
36. Воронова Е.Ю. Распределение затрат комплексных производств: основная и побочная продукция // Аудитор. – 2001. - № 10. – С. 19 – 24.
37. Гаррисон Р. Управленческий учет – перспектива // Контролинг. – 1992. – № 3. – С.36-92.

38. Гатаулин А.М. Экономическая теория: толковый терминологический словарь. - М.: Колос, 1998. - 247 с.
39. Гетьман В.Г. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции животноводства в колхозах. – М.: Статистика, 1972. – 135 с.
40. Голованов А.А. Особенности организации бухгалтерского учета затрат на производство, доходов и финансовых результатов на предприятиях АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1997. – № 12.- С.27-32.
41. Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Статистика, 1973. – 188 с.
42. Данилевский Ю.А. Аудиторская проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции // Главбух. – 1997.– №11 – С.56-65.
43. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: «Аудит», 1994. – 557 с.
44. Диневич В.А., Рогачев С.В., Якунина Н.И. Показатели и критерии эффективности управления. – М.: Мысль, 1975. – 72 с.
45. Добрынин В.А. Экономическая эффективность сельскохозяйственного производства в условиях перехода к рыночным отношениям.- М.:МСХА, 1994. - 47с.
46. Журавлев В.В., Савруков Н.Т. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Конспект лекций. – Чебоксары:ЧИЭМ СПбГТУ, 1999. – 136с.
47. Зайцев М.Г. и др. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности: Справочное пособие/М.Г. Зайцев, В.М. Елкин, С.М. Козлов. – М.: Агропромиздат, 1989. – 223 с.
48. Зинченко А.П. Использование производственного потенциала сельского хозяйства России в условиях формирования многоукладной экономики и рыночных отношений. М.: МСХА, 1995. - 85 с.
49. Иванова Н.Г. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. – 2001. - №3. - С.74-78.

50. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: Юристъ, 2003. -618 с.
51. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. - №5. – С.56-59.
52. Издержки производства (планирование и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях народного хозяйства). / Под ред. проф. Л. М. Кантора и доц. А. Г. Завьялкова. Минск, «Высшая школа», 1974.- 368 с.
53. Кайшев В.Г., Дойков В.В. Молочная индустрия России: проблемы и перспективы // Молочная промышленность. – 2004. - №5. - С 25-28.
54. Кантор Е.Л. Экономика предприятия. – Спб.: Питер, 2003. - 352 с.
55. Касьянова Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» // Российский налоговый курьер. – 1999. - №8. – С.26-29.
56. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
57. Кац И.Я. Экономическая эффективность деятельности предприятий (анализ и оценка). – М.: Финансы и статистика, 1987. – 192 с.
58. Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 9. – С. 15-20.
59. Керимов В.Э., Батулин В.М. Маржинальный метод бухгалтерского учета // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 1999. - №34. – С.13-14.
60. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – М.: Издательский дом «Дашков и К», 2001. – 348 с.
61. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. И доп. – М.: Издательство – торговая корпорация «Дашков и К0 », 2005. - 460 с.
62. Керимов В.Э. Управленческий учет и классификация затрат // Консультант директора. – 2002. - №14. – С. 23- 28.
63. Кизиллов А.Н., Богатая И.Н. Бухгалтерский управленческий учет. – Ростов н/Д: «Феникс», 2005. – 380 с..
64. Коваленко Н.Я. Экономика сельского хозяйства. - М.: Тандем, 1998. - 439с.

65. Ковалёв В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 768с.
66. Ковалёва О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий. – Ростов н/Д: Феникс, 2000. – 512с.
67. Козина Т. А. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности продовольственных товаров. — М.: Агропромиздат, 1990. — 239 с.
68. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет и отражение в учетной политике затрат на производство // Главбух, 1998. - №8. – С. 8 – 14 .
69. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.–М.: ИНФРА -М, 2000. – 584с.
70. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
71. Костылев В.А. Налоговый и бухгалтерский учет: состоялся ли фактический «развод» // Бухгалтерский учет. – 2002. - № 1. – С.67-68.
72. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.
73. Краснов С. Е. Экономика мясной и молочной промышленности. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1990. – 319 с.
74. Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. – М.: Экономика, 1972. – 304 с.
75. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. – М.: Статистика, 1980. – 168 с.
76. Левин В. С. Нормативный учет себестоимости продукции заготовительных цехов. - М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
77. Лисович Г.М. Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д: Издательский центр «Март», 2000. – 354 с.
78. Литвин Ю.А. Теоретические основы нормативного метода учета затрат на производство в сельском хозяйстве. – Киев, 1970. – 135 с.
79. Литвинова Н. Молока все меньше, добавок все больше // Эксперт. – 2005. - №5. – С. 28-31.

80. Ложников И. К положению по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99) // Финансовая газета. – 1999. - №26. – С.8.
81. Луговой А.В. Учет общехозяйственных расходов // Бухгалтерский учет. – 2000. - №4. – С. 47-50.
82. Маренков, Н.Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях. – издание 2-е. серия «Высшее образование». – М.: Финансово-экономический институт. Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004. – 416 с.
83. Мацкевичус И.С. Калькулирование себестоимости продукции. Исторический аспект. – Вильнюс, 1974. – 212 с.
84. Менеджмент организации. Учебное пособие. Румянцева З.П., Саламатин Н.А., Акбердин Р.З. и др. -М.: Инфра-М, 1995.-432с.
85. Менеджмент: достижение цели. Управление на основе здравого смысла. Планирование личных действий /Пер. с англ. Г.А. Крылова. - М.: Дело, 1995.- 211с.
86. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. Перевод с англ. - М.: Дело, 1993.-702с.
87. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С 44-47.
88. Мизиковский Е.А. Развитие управленческого учета в России // Российский налоговый курьер. – 2005. - №6. – С.34-37.
89. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. -146 с.
90. Моляков Д.С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 200с.
91. Молочные ручки // Коммерсантъ. – 2000. - №17. – С. 20.
92. Назаренко В.И. Аграрная реформа и аграрная политика в странах Центральной и Восточной Европы. - М.: «Эфес», 1998. - 77 с.
93. Народно-хозяйственная эффективность: показатели, методы оценки. – М.: Экономика, 1984. – 248 с.

94. Некрасов В.И., Кочкин А.Т., Васильев С.С. Сапожников Н.И. Стратегическое управление эффективностью. Результативность в социотехнической среде. - Ижевск: Изд-во УдГУ, 1992. - 33 с.
95. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учёт. – М.: УРСС, 2000. – 368с.
96. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. – 1996. –№ 1, 2, 3.
97. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика. 1993.— 128 с:
98. Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. - М.: «Аналитика-Пресс», 1997. — 144 с.
99. Никольсон Д.Л., Робрах Д. Основы калькуляции / Пер. с англ. Под ред. А.А. Трояновского. – М.: Эконом. жизнь, 1926. – 492 с.
100. Нидлз Б., Колдуэлл Д., Андерсон Х. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
101. Новиченко П.П. Учет готовой продукции и ее реализации. – М.: Финансы, 1975. – 64 с.
102. Новиченко П. П., Рендухов И. М. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 224 с.
103. Олохтонова Э. А., Тулегенов Э. Т. Организации внедрения нормативного метода учета на предприятии. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 110 с.
104. Осипов В.И. Информационная структура учета затрат. – Саранск: Издательство Мордовского университета, 1991. – 92 с.
105. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
106. Палий В.Ф. Управленческий учет – система внутренней информации // Бухгалтерский учет. – 2003. - №2. – С. 57-59.

107. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. – 2001. - № 7. – С.72 – 78.
108. Перевошиков Ю. С, Курсаков А. В. Производительность труда – критерий эффективности производства. Ижевск: «Удмуртия», 1977. - 32 с.
109. Пизенгольц М.З., Варава А.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – Ч.2. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987. – 510 с.
110. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Т.1. Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 480 с.
111. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Т.2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
112. Попов Н.А. Экономика отраслей АПК. – М.: ИНФ ЭКСМОС, 2002. –368 с.
113. Попова Л. В., Маслова Б.Г. Метод «директ-костинг» в управленческом учете // Бухгалтерский учет. – 2003. - №19. – С. 66-67.
114. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости в сельскохозяйственных предприятиях: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 160 с.
115. Ример М.И., Касатов А.Д., Матиенко Н.Н. Экономическая оценка инвестиций / Под общ. ред. М. Римера – СПб.: Питер, 2005. – 480с.
116. Рыбакова О.В. бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
117. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. – 6-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Новое знание, 2001. – 704 с.
118. Савченко Е.С. О совершенствовании хозяйственного механизма в экономике. - Белгород, 1997. - 21 с.
119. Сёмин М. Учёт доходов и расходов организации по обычным видам деятельности в 2000 году //Аудит и налогообложение. – 2000. - №5. – С.20-23.
120. Сироежин И.М. Совершенствование системы показателей эффективности и качества. – М.: Экономика, 1980. – 192 с.

121. Смекалов П.В. Анализ хозяйственной деятельности. – М.: 1992. – 304 с.
122. Соколов П.А. Составление рабочего плана счетов как элемент организации бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2000. - №5. – С. 9-14.
123. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт. – 1996. - №2. – С.18 – 23.
124. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней /Я.В. Соколов. – М.: «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996. – 638 с.
125. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
126. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
127. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
128. Спиркин А.Г. Философия: Учебник. – 2-е изд. – М.:Гардарики, 2001.–736с.
129. Статистика: Учебник / И.И. Елисеева, И.И. Егорова и др.; Под ред. проф. И.И. Елисеевой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 448 с.
130. Стуков С.А. И все таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. - С. 64 – 66.
131. Стуков С.А. Международные стандарты и производственный учет // Справочно-правовая система «Гарант»
132. Стуков С.А. Учет затрат на производство // Бухгалтерский учет. – 1991. – С. 37-41.
133. Стуков С.А. Распределение косвенных затрат между себестоимостью отдельных видов продукции // Аудиторские ведомости. – 2000. - №8. – С.15-17.
134. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учёте // Бухгалтерский учёт . – 2001. - №6. – С.50 – 54.
135. Теплякова А. Учет запасов в соответствии с МСФО 2 «Запасы»//Финансовая газета. – 2005. - №45. – С.15 – 18.
136. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

137. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 3-е издание. – М.: ООО «Нитар Альянс», 2004. – 730с.
138. Управленческий учет. / Под ред. В. Паляя, Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА, 1997. – 480 с.
139. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
140. Ураков Д. У. Учет затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
141. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве (методологический аспект). – М.: Экономика, 1979. – 216 с.
142. Фабричнов А.М. Проблемы издержек производства в экономическом учении К. Маркса. – Воронеж: Издательство Воронежского университета, 1987. – 199 с.
143. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник / Под. ред. Е.С. Стояновой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Перспектива», 2003. – 656с.
144. Финансы предприятий: Учебник для вузов/Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.П. Павлова и др.; Под ред. проф. Н.В. Колчиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 447с.
145. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
146. Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2005. – 224с.
147. Чикунова Е.П. управленческий учет: мировой опыт и возможности его использования в России // Управление собственность. – 2002. - №4. – С. 16-19.
148. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы. 1965. – 124 с.
149. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета. – 2003. - №19. – С. 63-65.

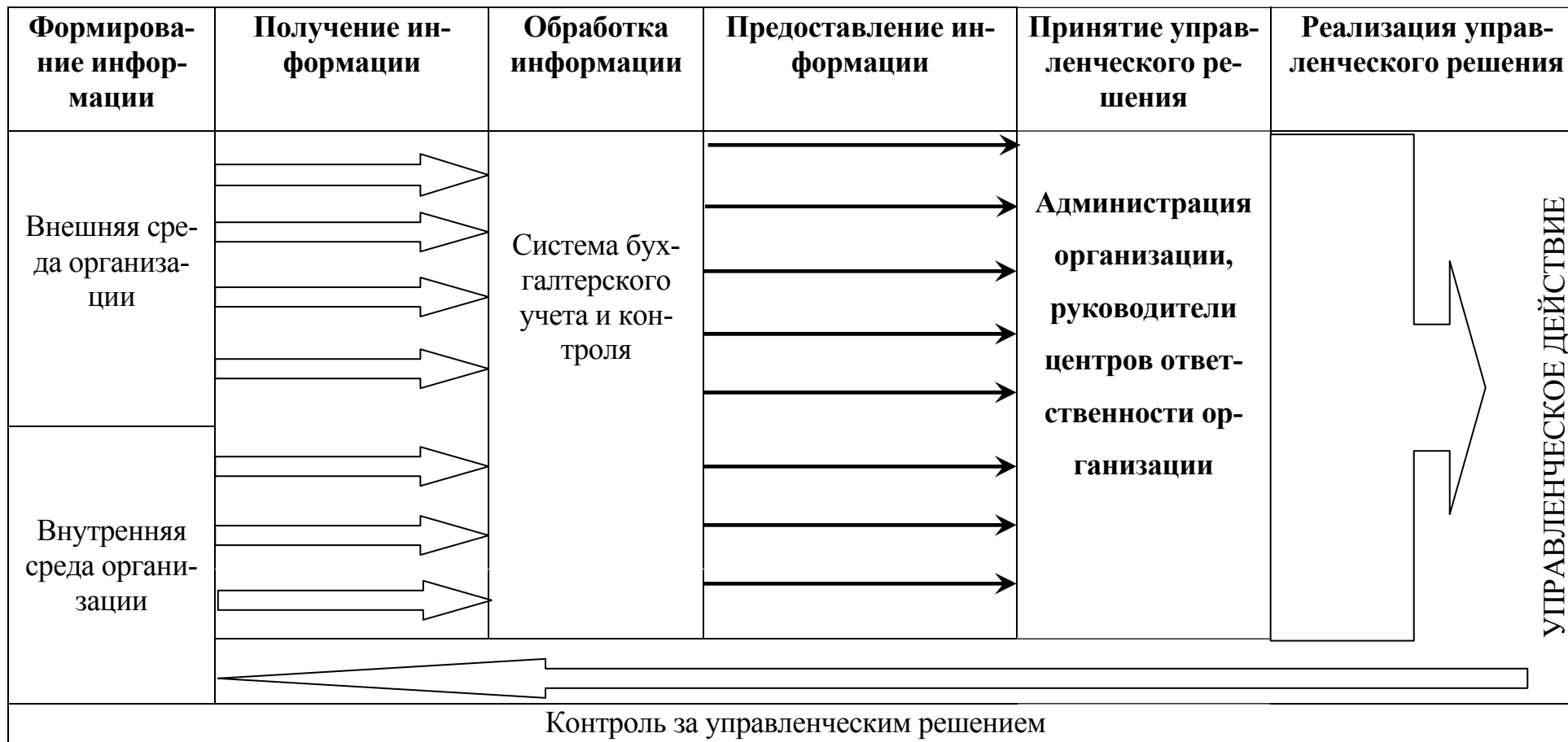
150. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 208 с.
151. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 2004. – 592с.
152. Щиборщ К.В. Распределение косвенных расходов при ведении учета на предприятиях // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 1999. - №35. – С.14.
153. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. – М.: «Бухгалтерский учёт», 2001. – 96с.
154. Штейнман М. Я. Учет и контроль в системе управления сельскохозяйственным производством. М., «Колос», - 1978. - 176 с.
155. Шутьков А.А. и др. Многоукладная экономика АПК России: вопросы теории и практики. - М.: Колос, 1998. - 359 с.
156. Шутьков А.А., Боев В.С., Серков А.Ф., Романов А.Е. О социально-экономических результатах реформы в агропромышленном производстве. – М.: Информагротех, 1996. - 38 с.
157. Шутьков А.А., Ушачев И.Г., Боев В.Р. и др. Рыночные отношения в агропромышленном производстве России. - Минск: ЗАО «Армита - Маркетинг - Менеджмент», 1997. - 62 с.
158. Экономика, организация и управление // Под ред. М.И. Шишкина, Ю. А. Ильина. – Ижевск: ИжГСХА, 2002. – 332 с.
159. Экономическая эффективность общественного производства в период развитого социализма. – М.: Наука, 1977. – 342 с.
160. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисловием А.М. Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993.
161. Яворский Л.В. Учет себестоимости продукции по фактическим затратам // Российский налоговый курьер. – 2000. - №5. – С.36-38.
162. Ящук Н. А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. — М.: Финансы и статистика, 1981.- 144 с.

163. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – New York: Prentice. – Hall International, Lfd., 1990. – 412 p.
164. Killough L.N., Leiniger W.E. Cost Management. – New York: West Publishing Company, 1987.
165. Previts C. J., Merino B.D.A. History of Accounting in America. – 1979. - №4.
166. Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M.R. Managerial accounting. – New York: West Publishing Company, 1993.
167. Rechnugswesen: Grundlage, Zusammenhänge Interpretationen / Aldoc. Schellenberg. – 3., überarb und erw. Aufl. – Zürich: Versus, 2000.
168. Solomons D. Economic and Accounting concepts of Income. Accounting Theory and Policy. – SanDiego, 1987.
169. Brunet A. La normalisation comptable. - Paris: Dunad, 1951.
170. Stevelinck E. La Veritable histoire des plan comptable // Revue belge de la comptabilite.-1988.- № 2.

Схема формирования информации для целей управления в организациях молочной промышленности



Схема движения информации в перерабатывающих организациях для принятия управленческого решения и контроля



УПРАВЛЕНЧЕСКОЕ ДЕЙСТВИЕ

Сравнительная характеристика классификационных признаков при классификации затрат на производство, выделяемых разными авторами

Н. П. Кондраков [кондр. Упр. Учет с. 32]	М.А. Вахрушина [Вахрушина , с. 47]	Г.Г. Левина [соколов, с. 120-124]	С.А. Николаева [Николаева особ сист дир, с. 25]
По отношению к себестоимости продукции	Для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и полученной прибыли	По отношению к технологическому процессу	По экономическим элементам
По экономическому содержанию		По отношению к объему производства (выпуску) готовой продукции	По статьям себестоимости
По экономической роли в процессе производства		По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции	По отношению к технологическому процессу
По составу (однородности)		По функциям в процессе производства	По составу
По способу включения в себестоимость продукции	Для принятия решений и планирования	По возможности планирования	По способу отнесения на себестоимость продукта
По периодичности возникновения		По составу	По роли в процессе производства
По участию в процессе производства		По местам возникновения	По целесообразности расходования
По эффективности		По отношению к отчетному периоду	По возможности охвата планом
По отражению в бизнес-плане	Для контроля и регулирования	По юридическому признаку	По отношению к объему производства
По возможности нормирования		По целесообразности	По периодичности возникновения
По временным периодам осуществления		По способам капитализации	По отношению к готовому продукту
		По бухгалтерской методологии	
		По возможности нормирования	

Ресурсы и использование молока и молокопродуктов, тысяч тонн

	1995 г.	2000 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.
Ресурсы:					
Запасы на начало года	20,5	29,4	17,3	24,8	23,0
Производство	626,5	549,9	611,1	601,1	629,8
Ввоз, включая импорт	26,4	24,9	24,7	24,6	23,3
Итого ресурсов	673,4	604,2	653,1	650,5	676,1
Использование:					
Производственное потребление	148,1	112,3	111,3	105,0	105,5
Потери	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1
Вывоз, включая экспорт	29,7	65,1	118,0	120,6	144,2
Запасы на конец года	31,2	18,2	24,8	23,0	23,2
Личное потребление	464,3	408,5	398,9	401,9	403,1