

Министерство науки и образования Российской Федерации
ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»

Г.Н. Ливенская

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ УДМУРТСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

Монография

Ижевск 2012

УДК 657.1

ББК 65.052.253.0 (2Рос.Удм)

Л 55

*Рецензенты: кафедра экономики и управления Филиала ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет» в городе Воткинске, зав. кафедрой, кандидат экономических наук, доцент **И.Г. Володина**;*

*Зав. кафедрой «Экономика и организация производства», кандидат технических наук, доцент ВФ «ИжГТУ» им. М.Т.Калашикова **В.Г. Тарасов**;*

*Экономист по планированию ОАО «РТСК», кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и организация производства» ВФ «ИжГТУ» им. М.Т.Калашикова **Д.Г. Загуляев**.*

Ливенская Г.Н. Методологические аспекты управленческого учета в перерабатывающих организациях Удмуртской Республики : монография. - Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2012. 70с.

ISBN

Монография посвящена исследованию роли и сущности управленческого учета и его развитию в реалиях сегодняшнего дня.

В работе исследованы особенности бухгалтерского учета и специфика отражения затрат на счетах в молокоперерабатывающих организациях, проанализированы особенности применения управленческого учета в отрасли АПК в целом по России и в Удмуртском регионе. Кроме того, в работе освещены современные методики производственного учета затрат в системе перерабатывающих организаций и представлена экономическая характеристика состояния и развития производства молочной продукции в Удмуртской Республике.

Монография предназначена для студентов экономических факультетов, аспирантов, соискателей, специалистов в области экономики, менеджмента, прогнозирования и планирования, бухгалтерского и управленческого учета, контроллинга и других учетно-экономических дисциплин.

Рекомендовано к изданию решением заседания кафедры экономики и управления филиала ФГБОУ ВПО «УдГУ» в г.Воткинске, протокол № 4 от 16.04.2012г.

© Г.Н. Ливенская, 2012

© Удмуртский гос. университет, 2012

ВВЕДЕНИЕ

Современное функционирование и развитие перерабатывающих организаций – подсистем АПК происходит в условиях разнообразных изменений внешней и внутренней бизнес-среды, которые существенно усложняют процессы управления организационным развитием и требуют изменения подходов к самому управлению. Успешность управления развитием определяется тем, как все его процессы сориентированы на сущностные свойства развивающегося объекта – перерабатывающей организации как сложной подсистемы, входящей в состав более сложной системы АПК. В настоящее время для того, чтобы начались решаться проблемы АПК, необходимо уделить основное внимание поиску резервов внутри самих перерабатывающих организаций. Производство молочной продукции остается одной из самых важных и сложных проблем перерабатывающей отрасли. Становление и развитие рыночных отношений, действие многообразных форм собственности и различных видов хозяйствования в АПК предполагают широкое использование экономических методов управления производством продукции в молокоперерабатывающих организациях. Решение указанной проблемы, существенное повышение эффективности производства продукции переработки молока, улучшение ее структуры, качества и снижения себестоимости возможно на основе модернизации данной перерабатывающей отрасли, перевода ее на высокотехнологическую основу. Формирование надежной и устойчивой материально-технической базы на основе достижения современной науки и передового опыта может стать гарантией значительного роста производства высококачественной, экологически чистой молочной продукции за счет собственного сырья и продовольственной независимости страны в обеспечении населения продуктами питания.

В успешном решении этих задач важная роль принадлежит рационализации управления производством, усилению действенности его экономических методов и рачительному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов в молокоперерабатывающих организациях.

Осуществление этих мероприятий в свою очередь требует совершенствования организации производства, труда и его оплаты в конкретных подразделениях организаций, а также учетно-аналитического обеспечения управления с целью принятия оперативных, тактических и стратегических решений для регулирования хозяйственных процессов, изыскания внутренних резервов всемерного повышения эффективности деятельности молокоперерабатывающих организаций.

Основополагающей для принятия обоснованных управленческих решений является информация управленческого учета, которая должна обладать определенными свойствами (оперативность, сопоставимость и др.) и качественными характеристиками (релевантность, полезность и др.) для эффективного управления деятельностью молокоперерабатывающих организаций и их центрами ответственности. Отсюда возникает необходимость изменения методов формирования учетной информации, ее содержания, способов и форм представления управленческому аппарату организации. Все это требует сделать более активные шаги по совершенствованию управленческого учета, повышению его контрольно-аналитических функций в системе управления производством молочной продукции.

Проблемы развития теории, методологии и организации информационно-аналитической системы управления эффективностью деятельности экономических субъектов освещены в трудах отечественных ученых-экономистов: С.Б. Бернгольца, В.А. Добрынина, А.П. Зинченко, В.Э. Керимова, В.В. Ковалева, Ю.Б. Королева, М.В. Мельник, М.Р. Сафиуллина, А.А. Сергеева, А.Д. Шеремета, К.В. Щиборща и др.

Общие вопросы учетно - аналитического обеспечения управления деятельностью организаций, в том числе АПК, нашли отражение в работах отечественных и зарубежных ученых: Р.А. Алборова, М. Альберта, И. Ансоффа, П. Арнольда, П.С. Безруких, Н.Г. Белова, С.М. Бычковой, А.Я. Важова, М.В. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, К. Друри, Т.П. Карповой, Н.А. Кокорева, Д. Коллдуэла, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, М.Ф. Овсийчук,

А.И. Павлычева, В.Ф. Палия, М.З. Пизенгольца, Я.В. Соколова, Ч.Т. Хорнгрена, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохордина, В.Г. Широбокова, Ф. Шмаунца, Н.Г. Чумаченко, Р. Энтони и др.

Существенные достижения в теории и практике проектирования системы управления деятельностью организаций вызвали необходимость обоснования места и роли управленческого учета в современных информационных технологиях и решения целого ряда теоретических и методологических проблем его развития. Вместе с тем, вопросы организации управленческого учета, усиления его контрольно-аналитических функций применительно к деятельности молокоперерабатывающих организаций не получили достаточно полного решения. В частности, недостаточно разработаны вопросы организации и методики управленческого учета затрат на производство молочной продукции по центрам ответственности и местам возникновения издержек. Требуется более глубокое изучение и совершенствование вопросов трансфертного ценообразования, формирования сегментарной управленческой отчетности и оценки деятельности центров ответственности организаций по производству молочной продукции.

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

Основной целью монографии является обоснование теоретических положений и разработка рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат на производство молочной продукции с использованием прогрессивных методов и развития его контрольно-оценочных функций в системе управления молокоперерабатывающих организаций.

основные задачи монографии:

- исследование состояния АПК и определение предпосылок необходимости внедрения управленческого учета в молокоперерабатывающих организациях АПК;

- исследование особенностей и специфики учета затрат на производство в перерабатывающей молочной отрасли;
- исследование особенностей и специфики отражения различных видов затрат на производство молочной продукции на счетах бухгалтерского учета;
- исследование методик управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения издержек и их носителям в молокоперерабатывающих организациях;

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы управленческого учета затрат на производство продукции переработки молока. Объектом исследования являются организации по производству молочной продукции Удмуртской Республики.

1 глава Сущность, назначение и причины, обуславливающие необходимость внедрения управленческого учета

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организацией приобретает все большую актуальность. При этом необходимо отметить особую важность решения данного вопроса для организаций агропромышленного комплекса. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета во всех отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета в России. Соответственно, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ внедрения и использования управленческого учета многие руководители не всегда либо не в полной мере осознают роль управленческого учета в организации, цели и задачи его внедрения и использования в управляемой ими организации.

Молокоперерабатывающий подкомплекс АПК представляет собой сложную систему, воздействие на которую институциональных факторов внешней среды привело к их дестабилизации особенно в условиях кризиса. Поэтому необходим поиск путей обретения экономической устойчивости данного подкомплекса АПК, гарантирующей продовольственную безопасность страны. Внедрение новых форм организации деятельности перерабатывающих предприятий и их объединений, позволит в условиях трансформационной экономики достигнуть устойчивой положительной результативности их деятельности. Для того, чтобы эффективно использовать новые формы, менеджерам перерабатывающего комплекса необходимо овладеть методами и методиками оценки эффективности и устойчивости внедряемых новых структур. Как система, перерабатывающий комплекс включает определенные структурные элементы, взаимосвязи между ними и систему целей различных уровней иерархии (приложения 2 и 3) [14].

Статистические данные 2007-2009 годов говорят о тенденции некоторого роста выпуска основных видов продукции в молокоперерабатывающих

организациях (приложение 4), но в основном за счет импортного сырья. Поэтому возникает объективная необходимость увеличения производства продукции переработки молока за счет собственного сырья (сельхозпродукции) и уделить особое внимание поиску резервов внутри самих перерабатывающих организаций. Практика показывает, что это достигается прежде всего путем совершенствования экономических отношений между сельскохозяйственными товаропроизводителями и молокоперерабатывающими организациями по перераспределению доходов, организационно-экономического механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

Поэтому эти сложности необходимо учитывать при расчетных взаимоотношениях между перерабатывающими организациями и сельскохозяйственными предприятиями. Перерабатывающие организации должны быть заинтересованы в устойчивом развитии сельского хозяйства и повышении объемов приобретаемой ими от них сельскохозяйственной продукции по приемлемым для всех сторон ценам. По отношению к субсидируемому импорту продовольствия продукция российских товаропроизводителей оказывается неконкурентоспособной и вытесняется с внутреннего рынка. Общий объем импорта продовольственных товаров и сельскохозяйственного сырья по сравнению с 2000 годом увеличился в 2,9 раза. Особенно высока доля импортной продукции на рынках мяса и молока. Это связано с недостаточностью производства мяса и молока в России. В этих обстоятельствах создание условий для устойчивого развития сельских территорий, ускорения темпов роста объемов сельскохозяйственного производства продукции и её переработки на основе повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов становится приоритетным направлением аграрной экономической политики.

Динамичное и эффективное развитие АПК должно стать не только общеэкономической предпосылкой успешного решения большинства накопленных производственных, финансовых, социальных проблем, но и способом системного согласования установок на удвоение валового внутреннего продукта, сокращение бедности и повышение продовольственной безопасности страны, то есть должно обеспечить успешную реализацию всего комплекса целей социально-экономического развития страны в рассматриваемой перспективе [7].

Одним из условий эффективного функционирования перерабатывающих организаций является наличие достаточного количества единиц основных фондов и их максимальное использование. В последние годы наблюдается растущая динамика в части обеспечения основными средствами организаций, так например, в 2006 году увеличение произошло на 439 единиц, в 2007 году на 708 единиц, а в 2008 году на 799 единиц (приложение 5). Если говорить об использовании среднегодовой мощности по общему выпуску продукции в перерабатывающих организациях, то в среднем по России за последнее время она составляет: 55,6% за 2006 год; 56,3% за 2007 год; 55,9% за 2008 год (приложение 6).

В управленческом учете нуждаются, прежде всего, перерабатывающие организации АПК. Менеджмент всегда нуждался в информации, но финансовый учет, по мере развития и усложнения деловой среды, давал менеджерам все меньше необходимой информации. Управленческий учет использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и аналитические, оценочные данные, а также данные о возможных событиях в будущем (планы и бюджеты), представляет руководителю не только количественную, но и качественную (неформальную) информацию. В качестве самостоятельной учетной системы управленческий учет возник в передовых западных странах в 60-е годы прошлого столетия [11]. Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс

внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий. Управленческий учет (от англ. management accounting) возник на стыке двух культур – финансового учета и менеджмента.

Все основные элементы системы управленческого учета (учет затрат на производство продукции и калькулирование её себестоимости, планирование, контроль, анализ себестоимости продукции и финансовых результатов) широко применялись в отечественной практике. Однако, отсутствие заинтересованности работников организаций в повышении эффективности производства не позволяло получить должный эффект от использования вышеуказанных методов. В большинстве организаций были ликвидированы плановые, финансовые и аналитические отделы. По мере развития рыночных отношений стали меняться подходы менеджеров к функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться во взаимодействии и целевой направленности на конечный финансовый результат. В настоящее время управленческий учет позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции не только в целом по организации, но и по её структурным подразделениям, центрам ответственности и отдельным службам [11, с. 3-4]. В управленческом учете нуждаются, прежде всего, перерабатывающие организации АПК.

Агропромышленный комплекс является важнейшей составной частью экономики России, где производится жизненно важная для общества продукция и сосредоточен огромный экономический потенциал. Спрос населения на продовольственные товары почти на 75% покрывается за счет АПК. Находясь в состоянии нестабильности, АПК по-прежнему вносит значительный вклад в формирование бюджета и имеет небольшой, но все-таки рост производства практически по всем стратегическим видам продукции (сырья для переработки) и категориям хозяйств в динамике за последние годы. Сырьем перерабатывающих предприятий является продукция сельскохозяйственного

производства. Поэтому от эффективности развития сельского хозяйства зависит эффективность развития перерабатывающих организаций и наоборот.

Сельскохозяйственное производство связано с биологическими и природными процессами, находится в прямой зависимости от климатических факторов, вовлеченности в производство человека, земли, растений, животных, разнообразного по своему состоянию составу и назначению основного и оборотного капитала и является очень сложной формой хозяйственной деятельности [18, с.8]. Именно поэтому эти сложности необходимо учитывать при расчетных взаимоотношениях между перерабатывающими организациями и сельскохозяйственными предприятиями. Перерабатывающие организации должны быть заинтересованы в устойчивом развитии сельского хозяйства и повышении объемов приобретаемой ими от них сельскохозяйственной продукции по приемлемым для всех сторон ценам. По отношению к субсидируемому импорту продовольствия продукция российских товаропроизводителей оказывается неконкурентоспособной и вытесняется с внутреннего рынка. Общий объем импорта продовольственных товаров и сельскохозяйственного сырья по сравнению с 2000 годом увеличился в 2,9 раза. Особенно высока доля импортной продукции на рынках мяса и молока. Это связано с недостаточностью производства мяса и молока в России. В этих обстоятельствах создание условий для устойчивого развития сельских территорий, ускорения темпов роста объемов сельскохозяйственного производства продукции и её переработки на основе повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов становится приоритетным направлением аграрной экономической политики.

Достаточно динамичное и эффективное развитие АПК должно стать не только общеэкономической предпосылкой успешного решения большинства накопленных производственных, финансовых, социальных проблем, но и способом системного согласования установок на удвоение валового внутреннего продукта, сокращение бедности и повышение продовольственной безопасности страны, то есть должно обеспечить успешную реализацию всего

комплекса целей социально-экономического развития страны в рассматриваемой перспективе [7].

Пожалуй, одним из самых важных условий эффективного функционирования перерабатывающих организаций является наличие достаточного количества единиц основных фондов и их максимальное использование. В последние годы наблюдается растущая динамика в части обеспечения основными средствами организаций, так например, в 2006 году увеличение произошло на 439 единиц, в 2007 году на 708 единиц, а в 2008 году на 799 единиц (приложение 10). Если говорить об использовании среднегодовой мощности по общему выпуску продукции в перерабатывающих организациях, то в среднем по России за последнее время она составляет: 55,6% за 2006 год; 56,3% за 2007 год; 55,9% за 2008 год (приложение 1).

В современных условиях кризисной экономики наиболее широкое применение в организациях АПК должны получить экономические методы управления, которые ориентированы на максимизацию прибыли, поэтому важно и значимо само явление управленческого учета и его применение в АПК. В основе классического западного управленческого учета лежало управление затратами. И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляется контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране - на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских - для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет). На российских предприятиях управленческий учет - это прежде всего система сбора и анализа информации о деятельности предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйственных операций и ориентирована на потребности руководства и

собственников компании. И лишь во вторую очередь эта система используется для управления затратами на уровне центров затрат и видов деятельности. В западных компаниях в понятие «управленческий учет» входит не только учет, достоверно отражающий текущее состояние бизнеса, но и планирование, контроль за исполнением планов, аналитические процедуры, помогающие принимать управленческие решения, методы ценообразования и даже вопросы стратегического планирования. К задачам управленческого учета некоторые отечественные специалисты относят также анализ состояния запасов, расчет себестоимости, отслеживание исполнения бюджета и его коррекция. С помощью управленческого учета решаются следующие задачи: управление затратами, продажами, дебиторской задолженностью, кредитными ресурсами. Всего система управленческого учета выполняет около 40 функций» [19].

Сегодня словосочетание «бухгалтерский управленческий учет» имеет различные толкования среди специалистов. Одни считают, что управленческий учет является принципиально новым предметом и может быть ключом для принятия управленческих решений. Другие считают, что управленческий учет - это набор регистров, в которых фиксируется правдивая информация в отличии от той, которая предоставляется для составления финансовой отчетности. Третьи считают, что управленческий учет является новым прочтением старого, хорошо известного внутрихозяйственного расчета. Четвертые думают, что это оперативно-технический учет, только названный на иностранный манер в условиях рынка. Пятые утверждают, что управленческий учет – это только раздел финансового учета. Шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что излагается в курсе «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в организациях различных отраслей» [21, с.65].

Р. Энтони и Дж. Рис описывали историю возникновения управленческого учета следующим образом: «Хотя на протяжении столетий бухгалтерский учет прежде всего был связан с государственной деятельностью (в частности, сбором налогов), промышленная революция выдвинула новые требования. Крупным предприятиям необходимы были огромные суммы денег для своего

финансирования и увеличения числа людей, управляющих операциями. Образовались две группы: вкладчики и управляющие. Первая группа требовала от второй отчета о сохранности и использовании средств, предоставляемых фирме. В то же время менеджеры понимали, что требуемая информация также полезна для управления ресурсами фирмы; таким образом, началось развитие управленческого учета» [27, с. 18-19]. Проведя анализ методологических основ управленческого учета по изданиям отечественных специалистов можно сделать вывод, что на сегодняшний момент нет четкого и единого представления об управленческом учете, его предмете и объекте, а также применяемых методах.

Большинство Российских специалистов, таких как: Бабаев Ю.А., Вахрушина М.А., Шеремет А.Д. считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, назначение которой состоит в обеспечении управленческого аппарата информацией для принятия решений, планирования, управления и контроля [5, 6, 25]. Такие авторы как Козин Е.Б. и Лисович Г.М. расширяют границы управленческого учета, утверждая, что он представляет систему учета, планирования, контроля и анализа затрат в разрезе объектов управления в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации или для управления этой деятельностью [10, с. 24; 13, с. 5]. Продолжая развивать данное направление, можно увидеть позицию Лебедева В.Г., Дроздовой Т.Г., Кустарева В.П., которые утверждают, что управленческий учет – это не столько учет, сколько получение и обработка экономической информации, необходимой для принятия хозяйственных решений [24, с. 119].

Реализация содержания управленческого учета осуществляется через функции управления: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ хозяйственной деятельности, организация деятельности, контроль и регулирование. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно – технического и статистического учета с функциями прогнозирования,

планирования, организации, экономического анализа, контроля и регулирования.

В современной экономической литературе по-разному определяется также предмет и объект управленческого учета. Например, Т.П. Карпова считает, что предметом управленческого учета выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством (в состав таких объектов включаются производственные ресурсы, хозяйственные процессы и результаты) [8,с.29-31]. М.А. Вахрушина утверждает, что предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности, а объектами бухгалтерского управленческого учета являются [9]: издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Бухгалтерский учет (счетоводство) имеет дело с конкретными объектами [23, с.14-15]. Поскольку управленческий учет является подсистемой системы бухгалтерского учета, то здесь могут применяться те же самые объекты учета с большей их детализацией. Отсюда следует, что объектом и предметом управленческого учета являются хозяйственные процессы и их результаты.

В экономической литературе приводятся характеристики различных направлений управленческого учета. Так, Р. Энтони и Дж. Рис выделяют следующие: учет полной себестоимости, дифференцированный учет, учет по центрам ответственности [26, с.275]. Другие авторы [4, с.844]: учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции, учет финансовых результатов по центрам ответственности, дифференцированный учет.

По нашему мнению, направления управленческого учета можно определить как различные формы его организации. Процесс разработки и функционирования организационных форм управленческого учета подвержен влиянию многих факторов. Среди них можно выделить следующие:

организационные и технологические особенности, применяемые технологии обработки данных, потребность в управленческой информации, экономические возможности создания и функционирования таких систем. Формы управленческого учета направлены на формирование различной информации. При этом применяются разнообразные способы обработки данных и уровень измерения информации. Предлагаемая классификация форм управленческого учета отражена на рисунке 1.



Рис.1 Классификация форм управленческого учета

Система управленческого учета затрат, объемов и результатов по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия: обоснованный выбор перечня центров ответственности; сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат; правильный выбор

контролируемых расходов (затрат); обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль; обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней; система учета затрат по центрам ответственности должна функционировать параллельно во взаимосвязи с системой финансового учета расходов.

В условиях современного производства, для того, чтоб эффективно управлять деятельностью центров ответственности нужна информация, которая дает возможность быстро реагировать на различные отклонения показателей. Основой для формирования информационной планово-учетной и организационной модели любого предприятия является структура мест возникновения затрат. Сейчас этот вопрос можно решать иначе, то есть через формирование центров ответственности. Центр ответственности - это не просто структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица, которая формируется как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. При формировании центров ответственности и организации управленческого учета их деятельности необходимо решить вопрос не только о структуре мест возникновения затрат, но и носителях затрат. От этого зависит объективный выбор для использования методов производственного учета затрат. Носителями затрат могут быть конкретные виды произведенной продукции, их однородные группы, специализированные виды деятельности, сами центры ответственности. В зависимости от этого определяются объекты учета затрат и методы производственного учета на уровне центров ответственности. Развитие новой системы производственных и экономических отношений требует создания в перерабатывающих организациях качественно новой системы информации. В связи с этим возникает острая необходимость развития системы управленческого учета в молокоперерабатывающих организациях. От решения этой проблемы зависит формирование текущей и стратегической миссии и философии предприятия, его финансовой политики по отношению к внутренней и внешней среде [1].

Глава 2 Особенности учета затрат в перерабатывающих организациях АПК

Учет в организации должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (центрам ответственности) о количестве, качестве и себестоимости полученной продукции переработки, трудовых, материальных и денежных затратах на ее производство. Кроме того, учет на стадии производства должен давать прогнозную информацию о прибыльности или убыточности данного вида производства продукции. В связи с этим необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета затрат и выхода продукции отдельно в каждом цехе; по научно-обоснованной номенклатуре статей учитываются затраты на производство; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство»; соблюдается ли правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции переработки.

Учёт затрат и выхода продукции переработки молока в настоящее время ведётся на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов по статьям затрат. Статьи, по которым ведётся учёт затрат, являются следующие [15]:

1. Сырьё и основные материалы. Сырьё - молоко по базисной жирности 3,4%, сливки, творог, сметана. Материалы - сахар, изюм, цукаты, ванилин, кофе, какао-порошок и т.д.

2. Возвратные отходы (при исчислении себестоимости вычитаются). Это - обезжиренное молоко, сыворотка, пахта, полученные при изготовлении сливок, масла и творога.

3. Транспортно-заготовительные расходы. Это расходы по содержанию приёмных пунктов и доставке молока от поставщиков.

4. Вспомогательные материалы на технологические цели. Это фильтровальные ткани, всевозможные ферменты, химикаты,

дезинфицирующие и моющие средства, упаковочные материалы, тара однократного использования.

5. Топливо и электроэнергия на технологические цели.
6. Заработная плата производственных рабочих.
7. Отчисления на социальные нужды.
8. Расходы на подготовку и освоение производства.
9. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
10. Цеховые расходы.
11. Общезаводские расходы.
12. Потери от брака. Это не возмещённые потери от брака, отнесённые на себестоимость готовой продукции.
13. Прочие производственные расходы.
14. Расходы на продажу продукции.

В результате совершения затрат, связанных с переработкой молока, делается бухгалтерская запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 02 «Амортизация основных средств», и т.д.

Готовую продукцию, полученную из производства, включая возвратные отходы, приходят в течении отчётного периода по плановой или нормативной себестоимости. Это оформляется следующими записями: дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство» - по плановой себестоимости или дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - по нормативной себестоимости. Забракованную готовую продукцию оформляют записью: дебет счета 28 «Брак в производстве», кредит счета 20 «Основное производство».

В конце отчётного периода исчисляют фактическую себестоимость готовой продукции. После этого плановую оценку продукции, полученной из производства, доводят до фактической путём списания калькуляционной разницы дополнительной записью или методом «красного сторно». Если выпуск продукции в течение отчётного периода оценивался по нормативной себестоимости, то в конце отчётного периода сумма фактических затрат на производство списывается бухгалтерской записью: дебет счета 40 «Выпуск продукции», кредит счета 20 «Основное производство», а калькуляционная разница, выявленная на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списывается дополнительной записью или методом «красного сторно» и составляются бухгалтерские записи: дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», кредит счета 40 «Выпуск продукции», в случае реализации продукции.

На молокоперерабатывающих предприятиях АПК существует определенный порядок закрытия счета 20 «Основное производство» [15]. Исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции производится в конце отчётного квартала на основании отчётных данных на производство и выходе продукции из производства. Методы калькуляции зависят от технологии и организации производства. Объекты калькуляции устанавливаются в соответствии с видами вырабатываемой продукции с учётом наименования, жирности, вида тары.

Калькуляционной единицей является 1 тонна продукции. Данные о фактических затратах берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство». К исчислению себестоимости продукции приступают после закрытия счетов: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». Себестоимость возвратных отходов не калькулируется, а оценивается по ценам возможной реализации или использования. При исчислении фактической себестоимости продукции стоимость возвратных отходов из общей суммы фактических затрат

на производство вычитается. Оставшаяся сумма затрат делится на количество полученной готовой продукции из производства. В результате получают фактическую себестоимость продукции.

Если невозможно учесть затраты отдельно на каждый вид продукции, т.е. когда из производства получают несколько видов продукции, тогда фактические затраты распределяют между видами продукции пропорционально нормативным затратам. После исчисления фактической себестоимости продукции плановая, или нормативная себестоимость продукции доводится до уровня фактической в общеустановленном порядке. Методика формирования затрат и исчисления себестоимости молока и молочных продуктов по технологическим стадиям (переделам) представлена в таблице 2.1.

Таблица 2.1

**Исчисление себестоимости молока и молочных продуктов
по технологическим переделам**

Стадии переработки молока по цехам	Технология процесса производства
1.Аппаратный цех	Молоко и сливки натуральные доводят до стандартной жирности, пастеризуют и передают в цех разлива. В результате получают полуфабрикат собственного производства, который используется в других цехах для дальнейшей переработки. На этой стадии себестоимость калькуляционной единицы не исчисляется, а все затраты в разрезе статей передаются в другой цех.
2. Цех разлива	Молоко и сливки разливают в пакеты, бутылки, бочки. В результате получают продукцию, готовую для реализации. К затратам на разлив прибавляют затраты полуфабриката, поступившего из аппаратного цеха в разрезе статей затрат.
3.Цех диетических продуктов	В нем получают готовую продукцию - кефир, простоквашу, расфасованные в тару. К себестоимости полуфабрикатов из аппаратного цеха необходимо прибавить затраты на сквашивание и разлив молочнокислых продуктов.
4.Сырково-творожный цех	В нем получают готовую продукцию - сметану, творог, сыры, сырково-творожную массу. При изготовлении этой продукции получают побочную продукцию - обезжиренное молоко и сыворотку. К себестоимости полуфабриката из аппаратного цеха необходимо прибавить затраты по сепарации молока, по сквашиванию обрат, по приготовлению сметаны, сыра и творога. Из полученных затрат вычитается стоимость побочной продукции в принятой оценке.

При калькулировании себестоимости продукции в последних двух цехах фактически сложившиеся затраты распределяются между видами продукции

пропорционально нормативным затратам, рассчитанным на фактический выпуск продукции. Как правило, используется попередельный метод учета затрат, бесполуфабрикатный вариант, т.е. себестоимость полуфабриката не исчисляется, а в разрезе статей затрат передаётся из цеха в цех. Может использоваться также нормативно-простой метод, (если выпускается один вид продукции). После исчисления фактической себестоимости продукции плановую оценку продукции доводят до уровня фактических затрат в установленном порядке, т.е. сумма калькуляционной разницы списывается на себестоимость реализованной продукции: дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 20 «Основное производство», либо на остаток готовой продукции на складе: дебет счетов: 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство» [15].

Рассмотрим ассортимент продукции переработки за 2009 год молоко перерабатывающего предприятия ОАО «Воткинскмолоко» (табл.2.2).

Таблица 2.2

Перечень производимой продукции в ОАО «Воткинскмолоко» (2009 г.)

№ п/п	Вид продукции	Выход продукции (в тоннах)	Полная себестоимость по плану (в рублях)
1	Молоко Российское 3,2% (0,5л)	581,3	8 638 893,12
2	Молоко Российское 3,2% (1л)	1174,7	17 209 767,30
3	Сметана Классическая 20% (пак)	153,8	8 738 944,79
4	Творог обезжиренный (фас)	75,4	7 284 104,05
5	Кефир 2,5% (0,5л)	282,1	5 227 042,81
6	Масло сладкосливочное крестьянское несоленое (фас)	234,1	32 321 079,22
7	Масло сладкосливочное крестьянское несоленое (вес)	340,6	37 935 539,24
8	Снежок 3,2% (пак)	72,5	1 562 415,73
9	Ряженка 4% (пак)	74,7	1 353 517,96
10	Сливки 10% (пак)	3,3	84 797,33
11	Сыр сычужный рассольный Сулугуни 45%	7,6	902 779,89
12	Сыр сычужный Адыгейский мягкий без созревания 45%	8,5	695 942,52
13	Сухое цельное молоко 25%	17,3	1 237 523,77

14	Сухое обезжиренное молоко	947,6	95 094 379,83
15	Молоко топленое	76,4	1 241 740,29
16	Сыворотка	49,5	426,97
	ИТОГО:	4099,4	219 528 894,82

Объектами учета затрат в данной организации являются конкретные виды производства продукции, по которым ведется учет издержек по методу «проб и ошибок» из-за многочисленности аналитических счетов. В учете четко не выделяются статьи затрат, а по каждому объекту учета они относятся на себестоимость видов продукции (по плановым пропорциям). На счёт 20 «Основное производство» с аналитическими счетами по видам производства продукции записи хозяйственных операций ведут обезличенно, то есть без выделения цехов и конкретных периодов производства затрат (табл.2.3.)

Таблица 2.3

Журнал регистрации хозяйственных операций ОАО «Воткинскмолоко»

№	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Наименование производимой продукции	Сумма, в рублях
		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6
1	Израсходованы в процессе производства материалы и сырье на изготовление продукции	20	10	Молоко 3,2% (0,5л) Молоко 3,2% (1л) Сметана 20% (пак) Творог (фас) Кефир 2,5% (0,5л) Масло (фас) Масло (вес) Снежок 3,2% (пак) Ряженка 4 % (пак) Сливки 10% (пак) Сыр Сулугуни Сыр Адыгейский СЦМ СОМ Молоко топленое Сыворотка ИТОГО:	5338599,90 10540483,91 7021305,07 5517357,41 2914005,44 29720874,84 33686519,94 908967,54 688324,83 67236,52 592258,21 470954,97 901249,63 80236366,32 723980,01 ----- 179328484,54
2	Начислена заработная плата рабочим, занятым в производстве продукции	20	70	Молоко 3,2% (0,5л) Молоко 3,2% (1л) Сметана 20% (пак) Творог (фас) Кефир 2,5 % (0,5л) Масло (фас)	235056,48 475005,76 120795,71 118594,62 188409,14 301542,82

				Масло (вес) Снежок 3,2% (пак) Ряженка 4 % (пак) Сливки 10% (пак) Сыр Сулугуни Сыр Адыгейский СЦМ СОМ Молоко топленое Сыворотка	398628,39 51731,61 47127,72 1997,23 24565,56 16428,82 17217,51 1047855,18 37020,39 337,79
				ИТОГО:	3082314,73
3	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение	20	69	Молоко 3,2% (0,5л) Молоко 3,2% (1л) Сметана 20% (пак) Творог (фас) Кефир 2,5 % (0,5л) Масло (фас) Масло (вес) Снежок 3,2% (пак) Ряженка 4 % (пак) Сливки 10% (пак) Сыр Сулугуни Сыр Адыгейский СЦМ СОМ Молоко топленое	62054,91 125401,52 31890,06 31308,98 49740,01 79607,31 105237,90 13657,14 12441,72 527,27 6485,31 4337,21 4545,42 276633,77 9773,38
				Сыворотка	89,18
				ИТОГО:	813731,09
4	Израсходованы тепло и энергоресурсы на производство	20	60,76	Молоко 3,2% (0,5л) Молоко 3,2% (1л) Сметана 20% (пак) Творог (фас) Кефир 2,5 % (0,5л) Масло (фас) Масло (вес) Снежок 3,2% (пак) Ряженка 4 % (пак) Сливки 10% (пак) Сыр Сулугуни Сыр Адыгейский СЦМ СОМ Молоко топленое Сыворотка	697597,44 1409715,65 380112,40 453591,11 226850,82 1261329,27 1835150,57 80642,77 143364,82 5446,16 38516,02 43077,13 145630,84 8255460,31 107846,82 -----
				ИТОГО:	15084332,13
5	Начислена амортизация на основные средства	25	02		2330000,00
6	Отражены общезаводские расходы	25	70,69		18890032,33

7	Списаны для включения в производственную себестоимость общезаводские расходы (пропорционально заработной плате)	20	25		18890032,33
				Общая сумма затрат	219528894,82

Далее составляется сводная ведомость учета затрат и выхода продукции по счету 20 «Основное производство», которая не отвечает никаким требованиям представления информации для управления (табл.2.4).

Таблица 2.4

Сводная ведомость производственных затрат (2009 год)

Вид производства продукции	Сумма, в рублях		Вид производства продукции	Сумма, в рублях	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Молоко 3,2% (0,5л)	5338599,90	6333308,73	Молоко 3,2% (1л)	10540483,91	12550606,84
	235056,48			475005,76	
	62054,91			125401,52	
	697597,44			1409715,65	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	6333308,73	6333308,73		12550606,84	12550606,84
Сметана 20% (пак)	7021305,07	7554103,24	Творог (фас)	5517357,41	6120852,12
	120795,71			118594,62	
	31890,06			79607,31	
	380112,40			453591,11	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	7554103,24	7554103,24		6120852,12	6120852,12
Кефир 2,5% (0,5л)	2914005,44	3379005,41	Масло (фас)	29720874,84	31363354,98
	188409,14			301542,82	
	49740,01			79608,05	
	226850,82			1261329,27	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	3379005,41	3379005,41		31363354,98	31363354,98
Масло (вес)	33686519,94	36025536,80	Снежок 3,2% (пак)	908967,54	1054999,06
	398628,39			51731,61	
	105237,90			13657,14	
	1835150,57			80642,77	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	36025536,80	36025536,80		1054999,06	1054999,06
Ряженка 4% (пак)	688324,83	891259,09	Сливки 10% (пак)	67236,52	75207,18
	47127,72			1997,23	
	12441,72			527,27	

	143364,82			5446,16	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	891259,09	891259,09		75207,18	75207,18
Сыр Сулугуни	592258,21	661825,10	Сыр Адыгейский	470954,97	534798,13
	24565,56			16428,82	
	6485,31			4337,21	
	38516,02			43077,13	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	661825,10	661825,10		534798,13	534798,13
СЦМ	901249,63	1068643,40	СОМ	80236366,32	89816315,58
	17217,51			1047855,18	
	4545,42			276633,77	
	145630,84			8255460,31	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	1068643,40	1068643,40		89816315,58	89816315,58
Молоко топленое	723980,01	878620,60	Сыворотка	-----	426,97
	37020,39			337,79	
	9773,38			89,18	
	107846,82			-----	
	Оборот	Оборот		Оборот	Оборот
	878620,60	878620,60		426,97	426,97

При этом, структура счета 20 «Основное производство» и порядок закрытия данного счета имеет следующий вид (рис.2.1).

Затем по данным счета 20 «Основное производство» производится калькуляция себестоимости продукции по каждому виду. Несмотря на применение нормативных пропорций при распределении затрат фактическая себестоимость продукции существенно искажается.

Дебет		Счет 20 «Основное производство»	Кредит	
Счет 10			Счет 43 «Молоко»	
		179328484,54		24160813,04
Счет 70			Счет 43 «Сметана»	
		3082314,73		8237035,76
Счет 69			Счет 43 «Творог»	
		813731,09		6474992,52
Счет 60,76			Счет 43 «КМП (кеф.снеж.ряж)»	
		15084332,13		7548972,05

Счет 02	2330000,00	Счет 43 «Масло»	70249964,92
Счет 25	18890032,33	Счет 43 «Сыры»	1482199,21
		Счет 43 «Сливки»	73808,68
		Счет 43 «Сухое молоко»	91712768,98
		Счет 43 «Сыворотка»	426,97
Оборот по дебету счета 20 Сумма – 219 528 894,82		Оборот по кредиту счета 20 Сумма – 209 940 982,13	
		Списание разницы на дебет счета 90 Сумма – 9 587 912,69	
Заккрытие счета		Заккрытие счета	

Рис.2.1 Структура счета 20 «Основное производство»

Поэтому приходится составлять дополнительные оправдательные бухгалтерские справки при закрытии счета 20 «Основное производство» (табл. 2.5).

Таблица 2.5
Справка на закрытие счета 20 «Основное производство» (руб.)

Наименование продукции	Нормативная (плановая) себестоимость продукции	Фактическая себестоимость продукции	Калькуляционная разница на единицу продукции	Общая сумма разницы
Молоко Российское 3,2% (0,5л)	8 638 893,12	7 627 809,20	- 1 739,35	- 1 011 083,92
Молоко Российское 3,2% (1л)	17 209 767,30	15 360 852,99	- 1 573,95	- 1 848 914,31
Сметана Классическая 20% (пак)	8 738 944,79	8 237 035,76	- 3 263,39	- 501 909,03
Творог обезжиренный (фас)	7 284 104,05	6 474 992,52	- 10 730,92	- 809 111,53

Кефир 2,5% (0,5л)	5 227 042,81	4 886 058,25	- 1 208,74	- 340 984,56
Масло сладкосливочное крестьянское несоленое (фас)	32 321 079,22	31 414 034,45	- 3 874,60	- 907 044,77
Масло сладкосливочное крестьянское несоленое (вес)	37 935 539,24	38 835 930,47	+ 2 643,54	+ 900 391,23
Снежок 3,2% (пак)	1 562 415,73	1 358 163,41	- 2 817,27	- 204 252,32
Ряженка 4% (пак)	1 353 517,96	1 304 750,39	- 652,85	- 48 767,57
Сливки 10% (пак)	84 797,33	73 808,68	- 3 329,89	- 10 988,65
Сыр сычужный рассольный Сулугуни 45%	902 779,89	861 774,78	- 5 395,41	- 41 005,11
Сыр сычужный Адыгейский мягкий без созревания 45%	695 942,52	620 424,43	- 8 884,48	- 75 518,09
Сухое цельное молоко 25%	1 237 523,77	1 145 961,19	- 5 292,63	- 91 562,58
Сухое обезжиренное молоко	95 094 379,83	90 566 807,79	- 4 777,94	- 4 527 572,04
Молоко топленое	1 241 740,29	1 172 150,85	- 910,86	- 69 589,44
Сыворотка	426,97	426,97	-----	-----
ИТОГО	219 528 894,82	209 940 982,13	X	- 9 587 912,69

Таким образом, для учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в ОАО «Воткинскмолоко» используется обезличенный метод учета и отчетности затрат. Стадии производства продукции начиная с приемки молока и заканчивая выходом разных видов продукции схематично представлены на рисунке 3.14.

Особенностью завода является отсутствие четкого разделения учета затрат по каждому виду цеха, так как разбивка на цеха является условной и фактические затраты учитываются в совокупности, а потом относятся по каждому цеху по установленным нормам.

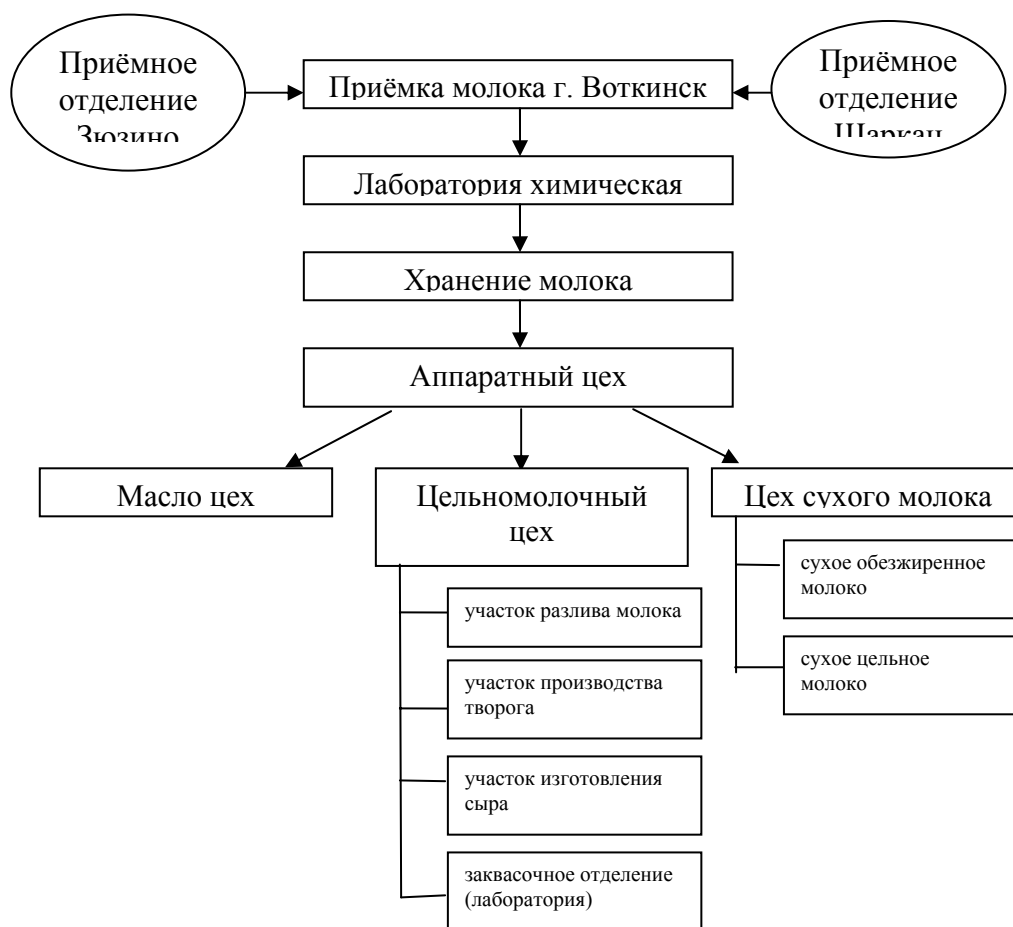


Рис. 2.2. Стадии (переделы) переработки молока в ОАО «Воткинскмолоко»

Несовершенным является также методика исчисления себестоимости продукции и сама система аналитического учета затрат. В связи с этим предлагаем, учет затрат вести по переделам, центрам ответственности и местам возникновения издержек.

Глава 3 Современные методики производственного учета затрат в системе перерабатывающих организаций

При формировании себестоимости продукции промышленного производства важное значение имеет правильная стоимостная оценка входящих в нее затрат на потребление средств производства, например, таких, как сырьё и материалов, амортизация активных основных средств и др. Доля сырья в затратах на производство продукции промышленной переработки в перерабатывающих организациях варьируется в пределах 40-60%. Поэтому обоснованность оценки сырья и материалов в настоящее время является актуальной задачей в системе управленческого учета.

В настоящее время в перерабатывающих организациях материальные ресурсы в затраты на производство продукции включают в оценку по исторической оценке (то есть себестоимости прошлых отчетных периодов).

Такое положение ведет к тому, что: во-первых, в перерабатывающих организациях фактическую себестоимость продукции исчисляют только в конце каждого отчетного периода (квартала); во-вторых, система оценки производственных запасов при формировании себестоимости не учитывает инфляционные процессы в условиях кризиса, т.е. резкое колебание цен.

Исследования показали, что не существует однозначного решения данной проблемы. Указанная проблема также является дискуссионной в учете в англоязычных и других странах. Одни экономисты считают несостоятельной оценку ценностей по себестоимости [28; 29], другие считают оценку по себестоимости самой реальной, простой в работе, которая избавляет учет от неизбежного, в противном, случае субъективизма и сложных процедур [17]. Самым ярким защитником оценки по себестоимости (исторической оценки) стали Р. Энтони и Ю. Идзири [23]. Но историческая оценка (по себестоимости) препятствует правильному определению эффективности использования сырья и материалов в процессе производства продукции.

В экономической литературе встречается и другая точка зрения, где предлагается оценивать сырье и материалы при списании их на затраты производства продукции по продажным ценам. Но продажные цены выражают на рынке отношение перерабатывающей организаций и покупателей (заказчиков) при реализации продукции. Они не имеют обратной силы и поэтому не обеспечивают принципа замещения. Реальным выражением материальных затрат организации на производство продукции является их себестоимость. В отличие от продажных цен себестоимость объективна, наиболее четко учитывает колебания стоимости производства продукции, связанные с изменениями организации и технологии производства, других условий. Вместе с тем, в промышленном производстве оценка сырья и материалов, используемых внутри предприятий в качестве производственных запасов, не учитывает влияние инфляционных процессов в условиях экономического кризиса. Это приводит к нарушению такого требования бухгалтерского управленческого учета, как формирование полной, объективной и достоверной информации о деятельности организации для принятия управленческих решений.

По мнению автора, в разных состояниях и условиях рыночной экономики в перерабатывающих организациях для оценки материальных затрат, можно использовать как историческую оценку (по себестоимости), так и приемлемые варианты оценки, которые в управленческом учете обладают большой релевантностью, надежностью, сравнимостью и смыслом для управления затратами. Кроме того, они позволяют в условиях инфляции или падения цен обоснованно измерять издержки производства и предполагаемые к получению в будущем доходы от использования указанных активов. Показателями приемлемой (справедливой) стоимости (оценки) затрат на сырье и материалы в перерабатывающих организациях могут быть: а) себестоимость, скорректированная на коэффициент инфляции (роста цен) или снижения цен; б) себестоимость в продажной цене (расчетная себестоимость); в) фактическая

себестоимость, нормативная (плановая) себестоимость; г) трансфертная цена (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Варианты методики оценки затрат на потребление сырья и материалов при производстве продукции переработки [12]

№ п/п	Обозначение	Наименование	Расчетная формула (модель)	Показатели для расчета	Единица измерения
1.	W	Расчетная себестоимость единицы сырья, материалов	$W = W_{\text{кс}} \times (1 \pm K_u)$	$W_{\text{кс}}$ - фактическая или нормативная себестоимость единицы данного вида сырья и материалов; K_u - коэффициент инфляции (роста) или снижения продажной стоимости единицы данного вида сырья, материалов	руб.
2.	T_u	Трансфертная цена единицы данного вида сырья или материалов (себестоимость в продажной цене)	$T_u = P_u \times \frac{Y_{\text{зк}(c)}}{100}$	P_u – рыночная (продажная) цена единицы данного вида продукции, на производство которой используются сырье и материалы; $Y_{\text{зк}(c)}$ – удельный вес затрат на сырье и материалы в себестоимости данного вида продукции	руб. %

Для использования этих показателей необходимо определить в управленческом учете цель измерения и выбрать модель учета для этой цели. Для применения в оценке показателей приемлемой стоимости необходимо использовать принцип осторожности (консерватизма) с некоторыми изменениями техники учета отклонений между приемлемой стоимостью и фактической себестоимостью используемых производственных запасов в процессе производства, т.е. учитывать эти отклонения как потенциальные результаты. Ниже приведены возможные модули, содержащие схемы отражения операций на счетах бухгалтерского учета при предлагаемых методах оценки сырья и материалов в издержках производства продукции (табл. 3.2).

Модуль («г») учета затрат на сырье и материалы (табл.3.2) рекомендуется использовать при внутрихозяйственном расчете или в центрах прибыли (ответственности), когда между подразделениями существуют товарно-денежные отношения и они рассчитываются между собой с использованием чеков, чеков-накладных.

Таблица 3.2

Схема отражения операций по движению сырья и материалов на счетах бухгалтерского учета (Модуль "а", "б", "в", "г") [12]

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов							
		Модуль "а"		Модуль "б"		Модуль "в"		Модуль "г"	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Принятие к учету в оценке по фактической себестоимости (или нормативной себестоимости - модуль "г"):								
	а) сырья	10	60	10	60	10	60	15	60
	б) материалов	10	60	10	60	10	60	10	15
2.	Списание на затраты производства продукции в оценке по себестоимости в продажной цене($T_{ц}$):								
	а) сырья	20	10	20	10	20	10	79 20 79	10 79 10
	б) материалов	20	10	20	10	20	10	20	79
3.	Отражение потенциального результата:								
	а) потенциальный расход	20	10,20	92	10	90	10	92	79
	б) потенциальный доход	92*	10,20	10	92	98*	10*	79	92

4.	Зачисление конечного результата финансовые результаты	в	- 92	- 99	92 99	99 92	99 98	90 99	99 92	92 99
----	---	---	---------	---------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

**Потенциальный доход на этих счетах отражается методом красного сторно. Счет 92 "Потенциальные доходы и расходы" введен нами.*

Таким образом, не нарушая принцип оценки материальных ценностей по себестоимости (историческую оценку) в рамках этой оценки можно использовать принцип осторожности (консерватизма), который позволяет отражать затраты на сырье и материалы в приемлемой оценке. Это является одним из важных условий постепенного перехода к периодическому калькулированию себестоимости продукции перерабатывающих организаций.

Все затраты, отражаемые в управленческом учете, должны обеспечивать основу для оценки работы как отдельного участка, так и организации в целом. С этой целью услуги вспомогательных производств следует оценивать по плановой (нормативной) себестоимости при простых формах организации производства и труда, либо по трансфертным (планово – учетным) ценам покупки услуг от других подразделений при внутрихозяйственном расчете, создании центров ответственности. Результатом финансовой деятельности вспомогательных производств в этом случае будет экономия (перерасход) по затратам, определяемая разностью между фактическими и плановыми (нормативными) издержками или между фактическими и оцененными по трансфертным ценам услугами по соответствующему субсчету счета 23 «Вспомогательные производства» (табл. 3.3).

Таблица 3.3

**Варианты отражения операций на счетах при оценке услуг
вспомогательных производств по плановой (нормативной) себестоимости
или по трансфертным ценам [12]**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов					
		Модуль «а»		Модуль «б»		Модуль «в»	
		дебет	кредит	Дебет	кредит	дебет	кредит

1.	Списание услуг вспомогательных производств на издержки производства в оценке по плановой (нормативной) себестоимости или по трансфертным ценам	20	23	20	23	79 20	23 79
2.	Фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств	23	70, 69, 10 и др.	23	70, 69, 10 и др.	23	70, 69, 10 и др.
3.	Потенциальный результат:						
	а) перерасход	20	23	90	23	92	79
	б) экономия	20*	23*	98*	23*	79	92
4.	Списывается конечный результат	-	-	99 98	90 99	99 92	92 99

*Примечание. * Потенциальный доход на этих счетах отражается методом красного сторно.*

Любой из приведенных модулей отражения операций на счетах бухгалтерского учета перерабатывающая организация выбирает самостоятельно в своей учетной политике как технический аспект. При этом необходимо учитывать формы организации производства, труда и его оплаты в организации. Так, например, модуль «в» можно использовать при внутрихозяйственном расчете, т.е. когда центры ответственности свою деятельность осуществляют на принципах самоуправления, самоокупаемости и самофинансирования или инвестирования.

Важное значение при формировании издержек производства и себестоимости продукции, а также для стратегического управления производительностью совокупного труда имеет правильный учет затрат не только живого труда, но и овеществленного труда при производственном потреблении стоимости основных средств. Затраты на формирование основных фондов имеют самый длительный период обращения в перерабатывающей

отрасли, так как основные фонды по мере снашивания постепенно утрачивают свою стоимость, перенося ее отдельными частями на себестоимость произведенной с их помощью продукции.

Вложения в основные фонды хотя и носят единовременный характер, они относятся ко всей продукции, которая будет выпускаться с их участием на протяжении длительного периода времени, охватывающего многие калькуляционные периоды.

Поэтому использование того или иного способа амортизации основных средств целесообразно выбрать с учетом полезности для управления, объективности, реальности и возможности применения. При этом следует учитывать, на наш взгляд, отраслевой характер видов деятельности организации, влияние способов начисления амортизации на финансовые результаты, состав и структуру активной и неактивной частей основных средств, влияние различных вариантов начисления амортизации на обеспечение конкурентоспособности организации в условиях рынка с учетом текущих и перспективных планов восстановления стоимости и обновления состава основных средств. Например, линейный способ начисления амортизации можно с большим успехом применять по отношению к недвижимой (неактивной) части основных средств (зданий, сооружений и т.п.), так как эти объекты используются длительное время без существенных изменений.

Способы списания стоимости по сумме чисел лет и уменьшаемого остатка целесообразнее использовать для амортизации стоимости активной части основных средств (рабочие и силовые машины, измерительные приборы и т.п.). Это будет способствовать более реальному и быстрому перенесению первоначальной стоимости основных средств на стоимость вновь созданных продуктов и, тем самым, обеспечивать формирование источника финансирования основных средств, то есть технического прогресса в данной организации. Способ начисления амортизации пропорционально объему выпущенной продукции или выполненным работ целесообразно использовать

по отношению к тем объектам основных средств, по которым производительность в течение срока полезного их использования можно установить максимально точно (автотранспортные средства, оборудование по производству готовой продукции и др.).

Следующей проблемой в управленческом учете материальных затрат на производство продукции является разработка методики их нормирования и контроля по стадиям жизненного цикла продукции. При этом объектами управленческого учета затрат в процессе производства продукции должны стать стадии жизненного цикла производства продукции, то есть предпроизводственная стадия, производственная стадия и после производственная стадия.

На предпроизводственной стадии жизненного цикла продукции в учете формируются затраты на подготовку к производственному процессу, в том числе сырья и материалов, на производственной стадии формируются издержки производства продукции, а на после производственных стадия – затраты, связанные с хранением и продажей готовой продукции [12].

Такая постановка управленческого учета затрат позволяет формировать как полную производственную себестоимость продукции так и частичную (не полную) производственную себестоимость продукции. Информация по стадиям жизненного цикла продукции может формироваться по нескольким моделям управления данным процессом:

- 1) «затраты – выпуск – результат»;
- 2) «затраты – выпуск»;
- 3) «затраты предпроизводственной стадии – затраты производственной стадии - затраты после производственной стадии»;
- 4) «затраты на подготовку к производству – затраты на производство – затраты на продажу».

Все эти варианты формирования информации позволяют контролировать и анализировать весь жизненный цикл продукции, то есть затраты, объем производства продукции, ее товарных запасов и продажи.

Кроме того, приведенные модели учета затрат и формирования информации о стадиях жизненного цикла продукции позволяют проводить анализ затрат, маржинального дохода и прибыли на уровне каждой стадии жизненного цикла продукции. Это дает возможность менеджерам организации принимать как оперативные так и стратегические управленческие решения по регулированию хозяйственных процессов.

Одним из важнейших вопросов управленческого учета полных произведенных затрат в молокоперерабатывающих организациях является решение проблем отнесения косвенных и накладных затрат на основные объекты производства и калькуляции в каждом подразделении (центре ответственности). От решения этой проблемы зависят:

- достоверность исчисления затрат и себестоимости каждого вида полуфабриката и готовой продукции;
- объективность оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности, каждого вида произведенной продукции;
- полное применение в данном предприятии системы мотивации и стимулирования труда трудовых коллективов подразделений организации.

Указанную проблему, по нашему мнению, можно решить путем организации производственного учета затрат по местам их возникновения в непосредственной связи с носителями издержек. Место возникновения затрат – это участок (производственный или вспомогательный) организации, который отличается по своей самостоятельной деятельности. Главными функциями учета по местам возникновения затрат являются:

- функция локализации издержек (локализация возникновения косвенных и накладных расходов);
- контрольная функция издержек (внутрипроизводственный контроль и планирование затрат);
- функция посредничества издержек (подготовка данных для, по возможности, дифференцированного и вызванного по некоторым причинам деления

косвенных и накладных расходов объекта учета затрат на продукты и услуги).

Таким образом, учет затрат по местам издержек не выполняет изначально собственные задания, а рассматривает их как подготовительную работу для примыкающих к нему шагов учета издержек и производства продукции. Контроль экономичности может трактоваться как собственное задание. Оно не может быть оптимально представленным как предварительная смета издержек. Движение издержек в учете мест возникновения затрат можно классифицировать на следующие этапы [30]:

- образование мест возникновения затрат. Разделение каждого центра предприятия на места издержек;

- первоначальная предварительная смета распределение косвенных и накладных расходов объекта затрат (одноэлементные затраты мест издержек и накладные расходы по месту возникновения затрат) по технологическому принципу в учете мест возникновения затрат.

Вторичная предварительная смета означает расчет взаимовыполнения между местом возникновения затрат и разделением вспомогательных мест издержек на основные места возникновения затрат. В качестве инструмента распределения накладных и косвенных затрат на места возникновения издержек служит свод производственного отчета. Места издержек - это места возникновения издержек. Чем точнее делится предприятие на места издержек, тем точнее правило дифференцированного учета и тем точнее может выполняться расчет мест издержек, поэтому он имеет три основные функции (локализация издержек, контроль и передача издержек). С другой стороны поднимается число мест издержек на организаторские издержки учета, зачета и контроля. Для разделения центров ответственности предприятия по местам возникновения издержек сформировались различные принципы:

- образование мест издержек с географической точки зрения обобщает затраты в определенной пространственной области, то есть по носителям издержек (например, центр 1, производство продукции А);

- классификация мест издержек по функциям (например: работа, услуга, склад, производство, управление и т.д.) имеет преимущество перед образованием мест возникновения затрат по географическим критериям. Однако в случае сильно изменяющейся структуры издержек внутри одной функциональной сферы смешиваются разные нормы затрат в один, что не желательно для данного производственного центра;

- образование мест возникновения затрат по сферам ответственности (например: производство кефира, сметаны и т.д.) осуществляется как оптимальный контроль затрат. За все даты производства издержек (причинно-следственный анализ и корректура) ответственен человек;

- образование мест издержек с расчетно-технической точки зрения направляет на учет различных структур продуктивных центров. Тем самым косвенные и накладные расходы относятся на объекты калькуляции.

Представленные критерии образования мест возникновения затрат не могут использоваться обособленно. В рамках разработки конкретного плана мест издержек они могут комбинироваться, причем, с географической и функциональной точки зрения в каждом случае это имеет вторичное значение. В центре стоит вышестоящая цель - критерий единства ответственности или расчетно-технический аспект. В молокоперерабатывающих организациях можно различать вспомогательные и основные места возникновения затрат.

Вспомогательные места издержек (также называемые предварительные ВМИ) – это места издержек, которые предоставляют работы и услуги на другие места издержек. Они, как правило, имеют косвенное отношение к основному производству. Во вспомогательных ВМИ возникающие косвенные и накладные расходы перекладывают на производственные места возникновения издержек (ОМИ). Вспомогательных ВМИ различаются на [30]:

- общие вспомогательные ВМИ (дополнительные ВМИ), которые предоставляют услуги для ОМИ или предприятия в целом (например, ремонтные мастерские, электросети, холодильные установки, автотранспорт и др.);

- особые вспомогательные ВМИ - предоставляют услуги для единичных основных ОМИ как: разливочный цех, лаборатория и т.д.

Основные места издержек – (названные окончательные ОМИ) - это ОМИ, чьи затраты формируют себестоимость продукции переработки. Может произойти, что основные ОМИ предоставляют услуги для других ОМИ.

Разделение организации на вспомогательные и основные МИ (места издержек) должно предприниматься специфически. Различие в назначении (отводе) осуществляется в сфере определенных функций (например: места обслуживания, организации), в развивающихся и исследовательских местах, в определенных производствах (например: разлив, упаковка). Более детально места возникновения издержек (МИ) можно разделить на следующие группы [30]:

- общие (МИ) представляют услуги для всех центров данного предприятия и являются, как правило, вспомогательными ВМИ;

- основные (ОМИ) производства относятся к центрам производства и осуществляют производство продукции;

- вспомогательные (ВМИ) производства осуществляют в сущности особые вспомогательные ВМИ услуги (работы) основным ОМИ производства (например: автопарк, мастерские);

- материальные (ММИ) служат учету приема, оценки, хранением, также выпуском материалов и предметов (сырья);

- управленческие (УМИ) компетентны для планирования, решения, порядка и контроля происходящего на предприятии;

- предпринимательские (ПМИ). Занимаются маркетинговой деятельностью (хранение, продажа и пересылка конечных продуктов, реклама и т.д.).

Вместе с тем, для снижения трудоемкости учета и сокращения расходов на его организацию, места возникновения затрат можно подразделять только на две группы: вспомогательные места возникновения издержек (ВМИ); основные места возникновения издержек (ОМИ).

К затратам вспомогательных мест возникновения издержек предлагается отнести косвенные и накладные расходы, то есть затраты на содержание вспомогательных производств и затраты по организации и управлению производством. К затратам основных мест возникновения издержек предлагается отнести основные прямые затраты на производство продукции переработки молока (прямая оплата труда, материальные затраты и прочие прямые (технологические) затраты). Для организации учета затрат по местам возникновения издержек необходимо места возникновения издержек установить так, чтобы каждое ВМИ имело отношение (причинно-следственную связь) к ОМИ. При этом отношения ВМИ и ОМИ можно характеризовать как линейные и комплексные связи [30].

Линейный образец связи характеризуется тем, что затраты каждого ВМИ непосредственно связаны (произведены по причине основных прямых издержек) с конкретными ОМИ или поперечно идущими ОМИ (рис.3.1).

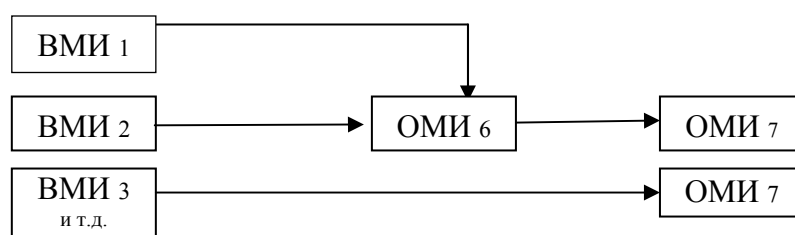


Рис. 3.1. Линейный образец связей между местами возникновения затрат

Комплексный образец характеризуется через действие обратной связи. Это означает, что между местами возникновения затрат происходит взаимный обмен оказанием услуг, выполнения работ (рис.3.2).

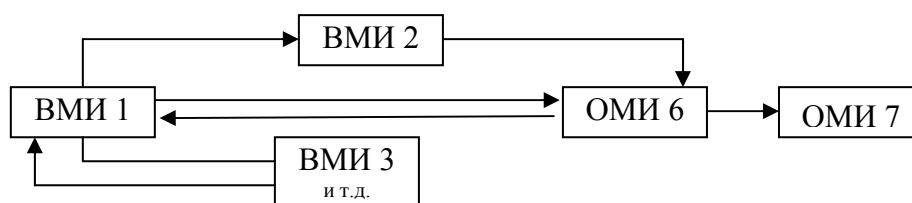


Рис.3.2. Комплексный образец связей между местами возникновения затрат

Поэтому возникают особые проблемы при комплексных отношениях между местами возникновения затрат. В связи с этим нами предлагается организовать учет затрат, особенно во ВМИ, по причинно-следственному принципу их производства (возникновения), то есть по каким работам (услугам) для конкретных основных мест возникновения издержек произведены указанные затраты (конкретные затраты ВМИ).

Для более обоснованного отнесения (списания) косвенных и накладных расходов с ВМИ по принадлежности, то есть на соответствующие конкретные ОМИ требуется полная автоматизация учета затрат не только в централизованной бухгалтерии, но и во всех центрах ответственности. Речь идет о том, чтобы в каждом случае найти исходную величину, дающую возможность более точного разделения по причинно-следственному принципу поступающих в ОМИ затрат от ВМИ. Для этого требуется, кроме полной автоматизации учета затрат и применения специальной программы обработки данных, кодирование аналитических счетов учета затрат во ВМИ и ОМИ. При этом код (шифр) счета учета затрат ВМИ должен находиться в непосредственном отношении к причинно-следственным издержкам ОМИ.

Другой вариант организации учета затрат по местам их возникновения заключается в том, что кодируются (шифруются) не сами счета аналитического учета, а базы распределения (списания) с ВМИ и базы отнесения их на ОМИ. В любом из этих вариантов учета затрат необходимо также при кодировании аналитических счетов или баз распределения затрат учитывать их предварительных и последующих (окончательных) носителей издержек (центр ответственности, технологический передел, конкретное производство полуфабриката, готовой продукции, выполнение работ, услуг).

При этом можно, по нашему мнению, использовать следующие виды кодирования (шифрования):

- стоимостный (денежный) код (шифр) - косвенные и накладные затраты с ВМИ относятся на ОМИ и носители затрат непосредственно по

соответствующим статьям (оплата труда, единичные материальные затраты, стоимостной оборот в целом и т.д.);

- количественный код (шифр) - косвенные и накладные расходы с ВМИ относятся на ОМИ и носители затрат по количеству, числу, весу, объему, емкости производства;

- комбинированный код (шифр) - косвенные накладные расходы с ВМИ относятся на ОМИ и носители затрат по принятым исходным величинам в качестве кодов (шифров). При этом комбинируются различные исходные величины, например, тонна-километр, человеко-час, машино-час и т.д.;

- цифровой код (шифр) - аналитические счета учета затрат ВМИ и ОМИ по соответствующим причинно-следственным издержкам кодируются (шифруются) по одинаковым цифрам для автоматизированной идентификации соответствующих затрат и их отнесения (списания) по принадлежности (по принципу причинно-следственным связям).

При учёте издержек на единицу продукции или калькуляции существуют различные методы и приёмы. Все они отвечают на один вопрос: как узнать из учёта затрат, правильно ли распределены общие издержки на отдельные объекты учета? Многочисленные методы калькуляции сводятся к двум основным методам: простой метод калькуляции и метод постатейной калькуляции. Простой метод калькуляции определяет издержки производства единицы продукции путём деления показателя общих издержек на показатель всей произведённой продукции. При простом методе калькуляции особенно остро возникает проблема учёта издержек сопутствующих изделий. Организация учёта издержек по местам их возникновения для простого метода калькуляции не всегда требуется, но, несмотря на это, учёт производится чаще всего для контроля мест возникновения затрат (круга ответственности).

При методе постатейной калькуляции всегда происходит разделение: объект затрат – затраты на единицу продукции и объект затрат – общие затраты. Затраты на единицу продукции вычисляются напрямую. Общие издержки разделяются при помощи более или менее дифференцированных баз

распределения. Выбор метода калькуляции зависит от типа производства продукции. Различают два основных типа производства: единичный выпуск продукции и массовый выпуск продукции.

Единичный выпуск продукции характеризуется тем, что каждое изделие производится только в единственном экземпляре. При массовом выпуске продукции на каждый продукт изготавливается большое количество изделий. Следует различать массовое и серийное производство.

Серийное производство лежит между единичным и массовым выпуском продукции и отличается тем, что различные виды продукции производятся друг за другом в ограниченном количестве (больших или малых сериях).

Во время производственного процесса (например, переработки молока) от переработки сырья одновременно получают различные продукты (например, кефир, творог), и тогда мы имеем дело с комплексным производством сопутствующих продуктов. Такой феномен сопутствующих продуктов может встречаться во всех видах (производства) переработки сельскохозяйственной продукции, в том числе молока. Здесь принцип учёта издержек неотвратимо возвращается к определённым методам калькуляции. Массовое производство является типичной сферой применения простого метода калькуляции. К группам простого метода калькуляции относятся: простой одно- и многосоставный метод калькуляции; метод калькуляции эквивалентных цифр, а также потребительских стоимостей; метод сопутствующей калькуляции.

Простой одноступенчатый метод калькуляции используется только в цехах, производящих один вид продукции. При вычислении издержек на одну единицу продукции общая сумма издержек делится на количество носителей издержек (объём продукции в штуках, вес, объём и т.д.). Основная формула для простого односоставного метода калькуляции следующая: $Сп = \sum Зп : КП$, где Сп – себестоимость продукции, руб.; $\sum Зп$ – сумма затрат отчетного периода на производство продукции, руб.; КП – количество полученной продукции, т.

При суммарном простом методе общие издержки предприятия без дальнейшего разделения делятся на количество единиц продукции. При дифференциальном простом методе общие издержки в дальнейшем разделяются на частичные суммы – для каждой частичной суммы отдельно – вычисляются издержки. Возможными критериями для разделения общих издержек на частичные суммы единиц продукции являются виды издержек или места возникновения издержек. Простой многосоставной метод калькуляции необходим, когда предприятие производит продукцию в течение одного периода, а в подобный период одновременно происходит ее сбыт. В данном случае происходит изменение наличности на складе готовой и неготовой продукции. В простом многосоставном методе калькуляции охватываются издержки продукции за определённый период и издержки складированных полуфабрикатов. С помощью учёта издержек по местам возникновения получают издержки каждой стадии (передела) производства. При этом каждая стадия (передел) производства имеет свой продукт, на который накладываются издержки.

Чаще всего во внимание принимаются только издержки на материал и изготовление наличных готовых и неготовых изделий (издержки по месту возникновения). При разделении издержек по месту возникновения и заполнении производственных стадий применяется простая многосоставная калькуляция. При этом вычисляются издержки единицы продукции для каждой производственной стадии. При учёте издержек по месту возникновения, которая не требует разделения между издержками на единицу продукции и общими издержками, места возникновения издержек соответствуют стадиям (переделам) производства.

Простая многосоставная калькуляция актуальна только для предприятий, выпускающих один вид продукции. Эта калькуляция подходит для издержек по месту возникновения с единым местом за какой-либо период. Ранее рассмотренный метод простой калькуляции применим для предприятий, производящих один вид продукции. На практике это встречается редко. Чаще

из единого сырья производятся различные виды продукции (производство продукции широкого ассортимента). В этих условиях общие затраты распределяются между видами продукции по заранее установленным пропорциям или эквивалентным качественным показателям (например, по содержанию жира, белка). Эти методы распределения и отнесения затрат на виды продукции называются методом калькуляции эквивалентных цифр (пропорций) и методом сопутствующей калькуляции (то есть распределением затрат на виды продукции исходя из стандартной, нормативной или плановой ее себестоимости либо рыночной стоимости) (табл. 3.4).

Из данных таблицы 3.4 видно, что при использовании разных методов калькулирования себестоимости продукции получается разный размер себестоимости продукции и прибыльности ее производства.

Более объективные результаты калькулирования себестоимости продукции переработки молока получаются при распределении затрат между видами продукции пропорционально энергетической ценности этой продукции, а также ее стоимости по рыночным ценам. Близко к этим двум методам по объективности показателей себестоимости стоит метод, при котором затраты распределяются между видами полученной продукции пропорционально содержанию в ней жирно-белковых единиц. При этом жирно-белковые единицы определяются по формуле:

$$Жб = \frac{Жс + (К \times Бс)}{2},$$

где Жб – количество жирно-белковых единиц в единице натуральной продукции; Жс – содержание жира в единице натуральной продукции; Бс – содержание белка в единице натуральной продукции; К – коэффициент соотношения жира и белка в единице натуральной продукции.

Все приведенные варианты калькулирования могут быть использованы на практике для различных целей. Последние три метода годятся как для оценки запасов готовой продукции, так и оценки эффективности производства того или иного вида продукции.

Таблица 3.4

Методы калькуляции себестоимости и их влияние на показатели эффективности производства продукции переработки молока (2009 г.)

Виды продукции и показатели эффективности ее производства	Количество продукции, тонн	Себестоимость одной тонны продукции (руб.), исчисленная:					
		По ныне действующему методу	Путем распределения затрат на объекты калькуляции пропорционально:				
			содержанию жира в продукции	содержанию белка в продукции	содержанию жира-белковых единиц в продукции	энергетической ценности продукции	стоимости продукции по рыночным ценам
1. Молоко российское	581	13129	12040	17859	17959,2	13444,5	11337,5
2. Молоко топленое	76	15423	15050	17859	18662	15049,8	14447,8
3. Кефир	282	17326	9231	14046	9231	12742,2	14548,1
4. Ряженка	75	17397	14849	18561	13846	12942,8	15049,8
5. Сливки	4	18452	37222	16555	25585	26989,3	29698,3
6. Снежок	73	18605	11940	15451	15350,8	19163,4	15250,5
Итого	X	100332	100332	100332	100332	100332	100332
7. Прибыль (убыток) от производства продукции (+;-)	-	+ 7991	+ 9080	+ 3261	+ 3161	+ 7676	+ 9783
- молока российского	-	+ 11377	+ 11750	+ 8941	+ 8138	+ 11750	+ 12352
- молока топленого	-	+ 9554	+ 17649	+ 12834	+ 17649	+ 14138	+ 12332
- кефира	-	+ 10583	+13131	+ 9419	+ 14134	+ 15037	+ 12930
- ряженки	-	+ 36755	+18138	+ 38805	+ 29775	+ 28371	+ 25662
-сливок	-	+ 9895	+16560	+ 13049	+2915	+ 1511	- 1198
- снежка							

4 глава Экономическая оценка состояния и тенденций развития производства молочной продукции в молокоперерабатывающих организациях

Молочная промышленность - отрасль пищевой промышленности, объединяющая предприятия по выработке из молока различных молочных продуктов. В состав этой отрасли промышленности входят предприятия по производству животного масла, цельномолочной продукции, молочных консервов, сухого молока, сыра, брынзы, мороженого, казеина и другой молочной продукции. По питательным свойствам молоко представляет собой наиболее совершенный вид продовольствия; состав питательных веществ в нем почти идеально сбалансирован. Молочные продукты составляют большую долю в рационе человечества; их годовое потребление достигает 16% всех видов пищи. Натуральное молоко – сложный пищевой продукт, в котором содержится (в среднем): 3,7% жиров; 3,5% белков; 4,9% лактозы (молочного сахара); 0,7% минеральных соединений; 87,2% воды [16].

Молоко и молочные продукты традиционно являются жизненно важным звеном в рационе россиян. В стоимости потребительской корзины их доля составляет 16 %. При этом Россия существенно отстает от развитых стран в потреблении молока и молочных продуктов. На сегодняшний день на среднестатистического жителя нашей страны приходится примерно 230 кг этой продукции в год, что почти в два раза ниже норм, рекомендованных специалистами по питанию [3].

Несовершенство механизма ценообразования и диспаритет цен в системе производства сырья и его переработки привели к тому, что некоторые молокоперерабатывающие и торгово-сбытовые предприятия обеспечили себе сравнительно благоприятные условия и получили прибыль, а производители молочного сырья (сельскохозяйственные предприятия) оказались в убытке [2]. За годы экономических преобразований созданы основы конкурентной рыночной экономики в молочно – продуктовом подкомплексе России, особенно в его перерабатывающей сфере. В настоящее

время рынок молочных продуктов является одним из крупнейших рынков продовольствия. Он имеет весьма устойчивые традиции, его состояние оказывает существенное влияние на другие рынки продуктов питания.

В стоимостном выражении структура рынка молочной продукции выглядит следующим образом (рис.4.1).

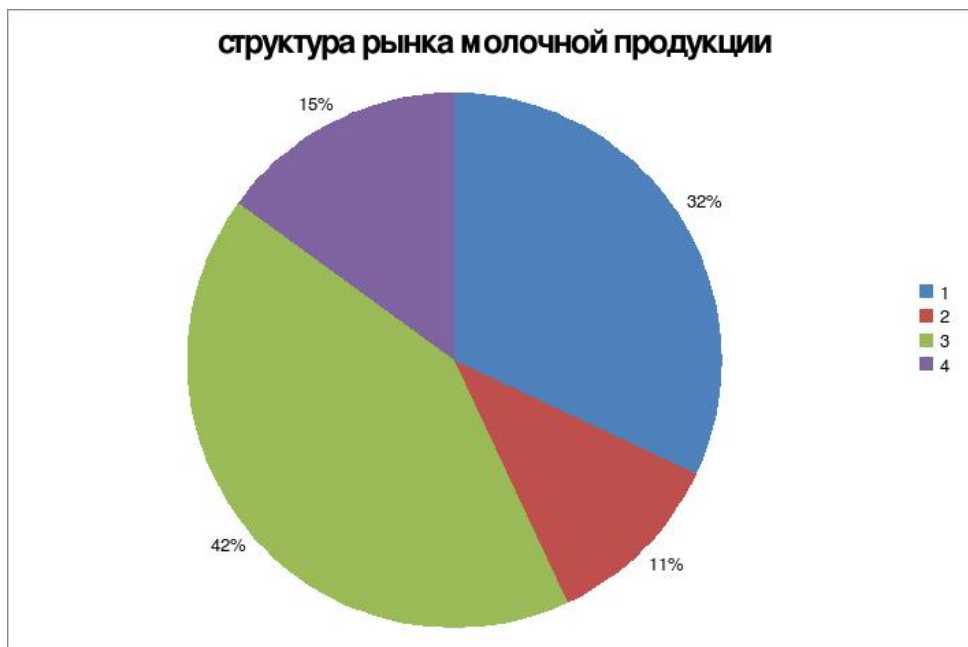


Рис.4.1. Структура молочного рынка

Наибольшая доля на рынке (32,3%) принадлежит цельномолочной продукции, сегменты жирных сыров и масла занимают около 15% и 11% соответственно. Доля остальных видов продукции рынка в стоимостном выражении составляет около 42% [22]. Молочный рынок России в настоящее время достаточно успешно и стабильно развивается. По данным Молочного союза России, объем рынка составляет почти 40 млн. тонн молока в год, при этом ежегодные темпы его роста оцениваются экспертами в 4-5%.

В настоящее время абсолютным лидером потребления в России является питьевое молоко (рис.4.2). Его годовое потребление в расчете на 1 человека составляет 23 кг. На втором месте - кисломолочные продукты – 8,6 кг, на третьем - сыры – 3,3 кг, четвертую строчку занимает сливочное масло – 2,4 кг.

При этом самый продаваемый продукт - кефир. Ежегодно на 40-50% растет спрос на йогурты с кусочками фруктов, так же активно завоевывают позиции молочно-соковые коктейли. При этом самый продаваемый продукт - кефир. Ежегодно на 40-50% растет спрос на йогурты с кусочками фруктов, так же активно завоевывают позиции молочно-соковые коктейли.



Рис. 4.2 Характеристика потребления молочных продуктов (в год)

Из традиционных сегментов хороший рост показывают сыры (твердые и плавленые) - на 15% в год, творожные продукты - на 10-12% в год. Что касается моды на обезжиренные продукты, то она в России закончилась ничем: их продажи остаются на очень низком уровне [3].

Основная задача агропромышленного комплекса Удмуртии, как в целом и в России – это максимальное обеспечение продовольственной безопасности страны, обеспечения населения качественными и доступными продуктами питания. Благодаря целенаправленной работе селян, пристального внимания к проблемам АПК руководства республики на протяжении ряда лет стабильно растет производство сельхозпродукции. Уровень развития производства аграрного сектора и перерабатывающих отраслей республики в настоящее время позволяет полностью обеспечить потребности населения республики в основных видах продовольствия, и в значительных объемах даже реализовывать продукцию за пределы республики. Так, выполняя задачи, поставленные Программой социально-

экономического развития Удмуртской Республики на 2005-2009 годы, предприятия молочной промышленности выполнили и перевыполнили прогнозируемые показатели на 2009 год по производству цельномолочной продукции на 25%. Что же касается производства молочной продукции в целом, то также наблюдается прирост объемов производства по сравнению с предыдущими периодами за 2005-2009 годы, за исключением сухого обезжиренного молока (табл.4.1).

Таблица 4.1

**Основные показатели по производству молочной продукции
перерабатывающих предприятий УР за 2005-2009 годы (тонн)**

Вид продукции	2005г.	2006г.		2007г.		2008г.		2009г.	
Цельномолочная продукция	95730	103576		108744		124634,0		140955,5	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	7846	108,2	5168	105,0	15890	114,6	16321,5	113,1
Нежирная продукция	11669	12316		14999		14747		15515,8	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	647	105,5	2683	121,8	-252	98,3	768,8	105,2
Масло животное	11292	13366		17081		21253		21412,9	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	2074	118,4	3715	127,8	4172	124,4	159,9	100,7
Сыры жирные	12514	13283		14214		15269		17750,1	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	769	106,1	931	107,0	1055	107,4	2481,1	116,2
Сухое цельное молоко	412	982		95		173		207,2	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	570	238,4	-887	9,7	78	182,1	34,2	119,8
Сухое обезжиренное молоко	5886	7989		8795		8491		6189,6	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	2103	135,7	806	110,1	-304	96,5	-2301,4	72,9

Новый импульс в своем развитии агропромышленное производство республики получило, включившись в реализацию приоритетного национального проекта «Развитие АПК». Все эти факторы позитивно влияют и на деятельность перерабатывающих отраслей республики – одной из составляющих всего аграрного комплекса. Промышленными молокоперерабатывающими предприятиями республики для производства молочной продукции в 2009 году закуплено почти 476 тысяч тонн молока, что составило 102,6% к уровню прошлого года. Наибольший удельный вес молока, перерабатываемого в общем объеме у Кезского сырзавода, затем

ОАО «Увамолоко», ОАО «Можгасыр» - 25%, 22% и 18% соответственно. Кроме того, почти 30 тыс.тонн молока закуплено предприятиями малой мощности, которых в республике 13 единиц. Производство молочных продуктов всегда ориентируется по ситуации на рынке, с учетом потребностей населения республики. По производству буквально всех основных видов молочной продукции в 2009 году наблюдается превышение прошлогоднего уровня объемов производства. Так, увеличили выпуск цельномолочной продукции - ОАО «МК «Сарапул-молоко» (149,4%), ОАО «Увамолоко» (130,9%) и чуть меньше другие предприятия, а также не на много увеличился объем произведенного масла животного (100,7%).

Стабильно, увеличивая и расширяя производство, работают сыродельные предприятия. В 2009 году выработано сыра твердого всего – 15,4 тыс.тонн, в том числе Кезским сырзаводом – 6,8 тыс.тонн, Ижевским и Увинским заводами по 1,1 тыс.тонн, что составило в процентах -116,1 и 102,2 соответственно. Подобная тенденция наблюдается в отношении практически всего ассортимента выпускаемой продукции предприятиями молочной промышленности. Значительную часть продукции предприятия вывозят за пределы республики, и эта реализация практически по всем позициям с каждым годом растет. В 2009 году цельномолочной продукции было вывезено около 50 тыс.тонн (146% к 2008 г), масла – 2,5 тыс. тонн (119% к 2008г), сыров 12,3 тыс.тонн (102% к 2008 г), сухого молока 1,9 тыс.тонн – это почти в 3 раза больше уровня предыдущего года. Динамика качества молока в Удмуртской Республике в среднем достаточно стабильна и находится на хорошем уровне (табл.4.2).

Таблица 4.2

Качество молока в крупных, средних и малых сельскохозяйственных организациях

Наименование районов	2005г.		2006г.		2007г.		2008г.		2009г.	
	% жира	% белка	% жира	% белка	% жира	% белка	% жира	% белка	% жира	% белка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.Ярский	3,65	3,09	3,63	3,12	3,73	3,11	3,65	3,11	3,65	3,09
2.Глазовский	3,70	3,10	3,75	3,10	3,80	3,13	3,70	3,10	3,74	3,07

3.Юкаменский	3,62	3,12	3,66	3,08	3,75	3,11	3,67	2,99	3,73	3,10
4.Балезинский	3,70	3,10	3,75	3,07	3,77	3,08	3,71	3,01	3,76	3,05
5.Красногорский	3,69	3,08	3,74	3,05	3,86	3,09	3,79	2,90	3,82	3,02
6.Кезский	3,64	3,14	3,68	3,10	3,76	3,10	3,67	2,97	3,64	3,06
7.Дебесский	3,67	3,10	3,62	3,10	3,73	3,10	3,70	3,00	3,77	3,00
8.Игринский	3,65	3,07	3,67	2,95	3,73	3,00	3,66	3,01	3,76	2,98
9.Як-Бодьинский	3,43	3,02	3,43	2,94	3,54	3,00	3,51	2,98	3,53	3,04
10.Шарканский	3,65	2,99	3,69	3,01	3,76	3,09	3,73	3,01	3,72	3,12
11.Селтинский	3,64	3,15	3,58	3,00	3,68	3,02	3,58	3,01	3,62	3,04
12.Сюмсинский	3,62	3,06	3,64	3,06	3,74	2,98	3,67	3,00	3,67	3,02
13.Увинский	3,65	3,06	3,67	3,02	3,74	3,06	3,64	3,00	3,65	3,00
14.Вавожский	3,72	3,07	3,68	3,08	3,69	3,15	3,62	3,18	3,59	3,13
15.Кизнерский	3,56	3,12	3,55	3,15	3,56	3,15	3,52	3,05	3,51	3,04
16.Можгинский	3,76	3,16	3,75	3,15	3,69	3,17	3,55	3,10	3,62	3,09
17.Граховский	3,73	3,20	3,71	3,16	3,69	3,16	3,68	3,09	3,60	3,08
18.Алнашский	3,63	3,18	3,60	3,20	3,62	3,20	3,58	3,04	3,59	3,07
19.Малопургинский	3,58	3,14	3,58	3,11	3,65	3,04	3,59	3,08	3,65	3,05
20.Киясовский	3,76	3,10	3,73	3,03	3,77	3,04	3,64	3,14	3,69	3,09
21.Каракулинский	3,64	3,10	3,61	3,10	3,68	3,00	3,71	3,00	3,72	3,01
22.Завьяловский	3,59	3,06	3,62	3,00	3,66	3,03	3,24	3,00	3,72	3,09
23.Воткинский	3,60	3,04	3,60	3,00	3,71	3,02	3,70	2,97	3,74	3,00
24.Сарапульский	3,66	3,06	3,65	3,00	3,72	3,00	3,62	3,00	3,63	3,00
25.Камбарский	3,67	3,00	3,68	2,82	3,72	2,84	3,71	3,00	3,65	2,98
Итого (приведение к базисной жирности)	3,66	3,10	3,66	3,07	3,71	3,09	3,61	3,04	3,67	3,06

Однако, рассматривая ситуацию в Приволжском федеральном округе, Удмуртская Республика из 14 регионов по закупочным ценам на молоко находилась в декабре 2009 года на 13 месте (предпоследнем), согласно экспресс-информации Удмуртстата.

По данным Минсельхоза за 2006 - 2009 годы индекс роста средних закупочных цен на молоко по Удмуртской Республике составил: 104,8%; 127,3%; 126,8%; 84,7% соответственно. Динамика средних закупочных цен за последние 5 лет представлена ниже (табл.4.3).

Таблица 4.3

**Динамика средне сложившихся закупочных цен на молоко в УР
за 2005-2009 годы, тыс.руб./тонн с НДС**

Период	2005	2006	2007	2008	2009	Индекс роста 2009/2005 в %
Средняя цена	6,50	6,81	8,67	10,99	9,31	143,2

По оперативной информации, представленной молокоперерабатывающими предприятиями республики, в целом по году

фактические закупочные цены на молоко, с учетом качеств составили: высший сорт- от 9,12 до 11,03 руб./ кг; 1 сорт – 9,08 – 9,70 руб./кг; 2 сорт – 7,09 – 9,03 руб./кг. При этом средне сложившаяся цена в 2009 году составила от 9,03 до 9,63 руб./кг и по республике 9,31 руб./кг (с НДС).

Рассматривая в динамике закупочные цены, предприятия продержав в январе-феврале 2009 года цены на уровне 10 рублей, начали с марта постепенно снижать цену, доведя летом ее средний показатель до 8,33 – 8,59 руб./кг (с учетом НДС) – по отношению к январю (10,32) снижение составило почти 20%. Только в ноябре цены поднялись до январского уровня, т.е фактически целый год предприятия переработки умышленно (с учетом корпоративной солидарности) держали низкую цену. При этом следует отметить, что оптово-отпускные цены на основные виды продукции – цельномолочную продукцию, масло, сыры твердые практически не снижались, либо снижались незначительно. Товарные остатки продукции на предприятиях в течение года находились на приемлемом уровне. Имело место лишь сезонное увеличение остатков в летний период. Кроме того, следует отметить, что финансовые результаты деятельности основных крупных молокоперерабатывающих предприятий по итогам 2009 года положительные, то есть сработали с прибылью. Одно из основных мест в формировании продовольственного комплекса занимает молочное скотоводство. Значение этой отрасли определяется не только весомой долей в производстве валовой продукции, но и большим влиянием на экономику сельского хозяйства, перерабатывающих организаций, на уровень обеспеченности населения важными продуктами питания.

В Удмуртской Республике основная доля молока (72%) производится в хозяйствах общественного сектора, 25% - в личных подворьях населения, 3% занимают фермерские хозяйства. Рост валового надоя обеспечен за счет сельскохозяйственных организаций, причем 50% от общереспубликанского показателя приходится на долю хозяйств 7 районов (Можгинский;

Балезинский; Алнашский; Вавожский; Малопургинский; Увинский; Завьяловский) (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Рейтинг районов по объемам производства и численности поголовья коров в сельскохозяйственных организациях (2009г.)

Место	Район	Производство молока (в тонах)	Поголовье коров (гол.)
1	2	3	4
1	Можгинский	38849	8181
2	Балезинский	37431	8300
3	Алнашский	33310	6553
4	Вавожский	32003	5880
5	Малопургинский	31319	6605
6	Увинский	29447	7312
7	Завьяловский	28713	6175
8	Глазовский	26492	6737
9	Воткинский	24219	5219
10	Шарканский	23985	5866
11	Сарапульский	22884	5664
12	Кезский	19795	5500
13	Дебесский	18864	4371
14	Игринский	15238	3395
15	Юкаменский	14430	4575
16	Граховский	13420	2990
17	Киясовский	12828	3171
18	Селтинский	12096	3483
19	Кизнерский	9928	2585
20	Каракулинский	9626	2865
21	Ярский	8628	2898
22	Красногорский	8538	2515
23	Як-Бодьинский	7179	2110
24	Сюмсинский	3518	1012
25	Камбарский	2349	750

Перечень крупных производителей молока Удмуртской Республики представлен в таблице 4.5.

Таблица 4.5

Рейтинг крупных хозяйств по объемам производства молока и численности поголовья коров (2009г.)

Место	Хозяйство, район	Производство молока, тонн	Поголовье коров, гол.
1	ОАО «Агрокомплекс» Воткинского района	12124	2880
2	ОАО «Восточный» Завьяловского района	11419	2381
3	СХПК «Колос» Вавожского района	7864	1500
4	СПК «Удмуртия» Вавожского района	7004	1220
5	СПК «Родина» Граховского района	6501	1120

6	СПК «Первый май» Малопургинского района	6420	1080
7	ООО «Россия» Можгинского района	5821	1156
8	ЗОО «Ошмес» Шарканского района	5820	1340
9	СПК «Свобода» Увинского района	5657	1110
10	ООО «Иж-Кама» Алнашского района	5393	1100

В Приволжском Федеральном округе из 14 субъектов Удмуртия по показателю молочной продуктивности занимает 3 место (после Республики Татарстан и Кировской области). Динамика последних пяти лет говорит о том, что уровень продуктивности коров в Удмуртии растет (рис.4.3).

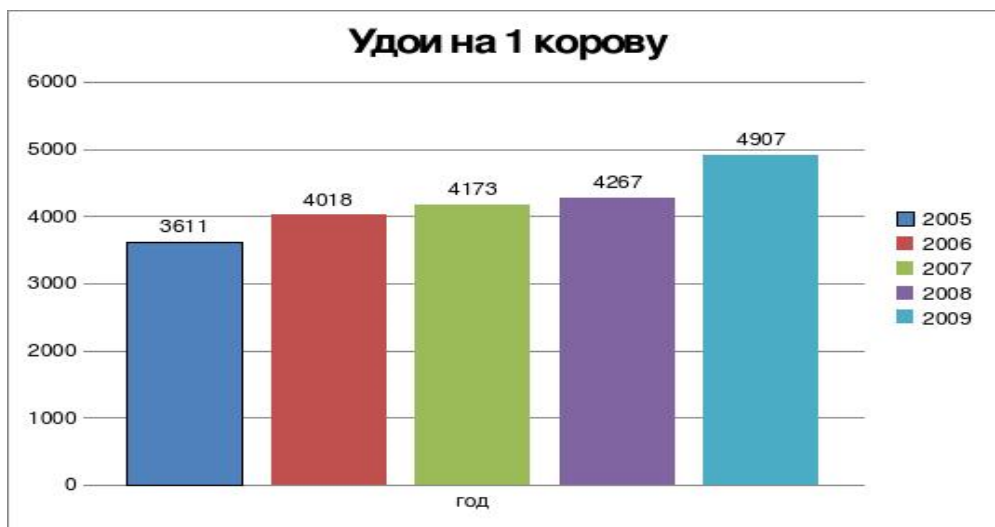


Рис. 4.3 Динамика средней продуктивности коров (в кг)

Развитие молокоперерабатывающей промышленности всецело зависит от состояния и уровня животноводства, в частности производства молока. На территории республики функционирует более десятка промышленных предприятий. На сегодняшний день сырьевая база и производственный потенциал предприятий позволяют полностью обеспечивать потребности населения республики в основных молочных продуктах питания. Объемы закупок и реализации молока за последние 5 лет представлены в таблицах 4.6 и 4.7.

Таблица 4.6
Основные показатели по закупкам молока промышленных предприятий
УР за 2005-2009 годы (объемы закупок молока УР, тонн)

<i>Базисная жирность 3,4% (зачетный вес)</i>								
2005г.	2006г.		2007г.		2008г.		2009г.	
407 974	428 475,2		424 988,8		463 834,6		475 895,5	
-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%

-	+20502	105,0	-3486,4	99,2	+38846	109,1	+12061	102,6
---	--------	-------	---------	------	--------	-------	--------	-------

Таблица 4.7

**Реализация молока крупными, средними и малыми
сельскохозяйственными предприятиями**

Наименование районов	Реализовано молока, тонн (в зачетном весе)				
	2005г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.
1	2	3	4	5	6
1.Ярский	8605,5	8524,7	9383,6	8584,9	9301,9
2.Глазовский	25272,1	25530,7	26686,0	25753,2	26405,0
3.Юкаменский	11181,0	10390,4	9250,6	8159,2	8765,3
4.Балезинский	27722,5	32462,9	34958,9	35723,3	37899,1
5.Красногорский	7092,1	8212,5	8587,2	7380,0	7042,9
6.Кезский	17142,3	18419,5	19738,1	18632,4	19902,9
7.Дебесский	15848,3	16447,8	18843,3	18732,3	18657,0
8.Игринский	11839,7	12476,8	13494,5	14284,1	15209,7
9.Як-Бодьинский	5353,4	6659,0	6822,1	6712,7	6695,1
10.Шарканский	19417,8	22124,4	24170,0	24317,0	24300,4
11.Селтинский	9642,5	10119,4	9304,9	9129,8	9576,7
12.Сюмсинский	2837,1	2895,7	2831,3	2941,6	3554,0
13.Увинский	28818,0	30265,5	26926,2	24927,5	27261,9
14.Вавожский	24476,3	26718,6	29297,2	30296,3	31847,7
15.Кизнерский	8391,5	9964,4	8921,6	9123,4	9064,9
16.Можгинский	36272,9	38547,4	37763,5	37815,9	35532,0
17.Граховский	12038,2	13566,1	13944,1	13132,8	13834,0
18.Алнашский	26226,8	29545,5	29356,1	29514,3	32327,1
19.Малопургинский	24708,8	27427,0	27920,4	28285,0	28445,6
20.Киясовский	11478,0	12409,0	12502,0	11617,0	12785,0
21.Каракулинский	6735,8	7937,2	8574,6	9044,1	12735,8
22.Завьяловский	21419,9	22248,8	28009,4	30035,1	32852,0
23.Воткинский	21184,0	21597,0	21237,2	20170,9	20030,0
24.Сарапульский	17292,4	21668,4	21109,0	22349,0	22753,0
25.Камбарский	1894,8	2141,0	2088,0	2335,0	2541,4
ИТОГО:	402891,7	438299,7	451719,8	448996,9	469320,5

Динамика закупок молока за последние пять лет достаточно скачкообразна и изменчива в направлениях увеличения и уменьшения. Несмотря на данное обстоятельство, индекс роста объема закупок в соотношении 2009 года к 2005 году составил 116,6%, то есть увеличился почти на 17%. Что же касается общих объемов реализации по республике, то в процентном соотношении это выглядит следующим образом: в 2006 году прирост составил 108,8%, в 2007 году 103,1%, в 2008 году 99,4%, в 2009 году 104,5%. В общей совокупности в соотношении 2009 года к 2005 году прирост составил 116,5%, то есть на 16,5%. Ниже, для примера приведены

динамические данные по закупке молока и производства молочной продукции в ОАО «Воткинскмолоко» Удмуртской республики (табл. 4.8). Эти данные свидетельствуют о росте, как заготовления молока, так и производства основной молочной продукции в организации.

Таблица 4.8

Основные показатели по закупкам молока и производству молочной продукции перерабатывающей организации ОАО «Воткинскмолоко» за 2005-2009 годы.

Показатель	2005г.	2006г.		2007г.		2008г.		2009г.	
Объем закупок молока, тонн	Базисная жирность 3,4% (зачетный вес)								
	15705,3	16756,9		15536,7		13807,4		16487,5	
		+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
		1051,6	106,7	-1220,2	92,7	-1729,3	88,9	2680,1	119,4
Удельный вес молока в общем объеме отрасли, %	3,8	3,9		3,7		3,0		3,5	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	0,1	-	-0,2	-	-0,7	-	0,5	-
Цельно молочная продукция, тонн	6349	6421		5756		4592		3501,1	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	72	101,1	-665	89,6	-1164	79,8	-1090,9	76,2
Нежирная продукция, тонн	777	751		671		817		565,6	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	-26	96,7	-80	89,3	146	121,7	-251,4	69,2
Масло животное, тонн	418	449		489		472		619,7	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	31	107,4	40	108,9	-17	96,5	147,7	131,3
Сыры жирные, тонн	27	43		42		24		16,1	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	16	159,3			-18	57,1	-7,9	67,1
Сухое цельное молоко, тонн	-	53		4		-		207,2	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	53	-			-4	-	207,2	-
Сухое обезжиренное молоко, тонн	737	769		816		996		1231,3	
	-	+, -	%	+, -	%	+, -	%	+, -	%
	-	32	104,3	47	106,1	180	122,1	235,3	123,6

Таким образом, молочная промышленность республики является достаточно крупным подкомплексом АПК, требует соответствующего эффективного управления и развития управленческого учета в данной отрасли производства.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании исследования теоретических и методологических аспектов управленческого учета, разработанных его организационно-методических механизмов функционирования в молокоперерабатывающих организациях можно сделать следующие выводы и предложения:

1. Перерабатывающий комплекс АПК представляет собой сложную систему, воздействие на которую факторов внешней среды привело к дестабилизации производственных процессов, особенно в условиях кризиса. Поэтому возникает объективная необходимость поиска путей обретения экономической устойчивости развития перерабатывающих организаций, в том числе по производству молочной продукции. Это достигается, прежде всего, путем совершенствования организационно-экономического механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

2. Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета отражения хозяйственных операций с их ориентацией на будущее, путей измерения и интерпретации информации об управляемых объектах и передачи ее в управляющую систему посредством использования различных методов учета, оценки, контроля, анализа и бюджетирования. В монографии представлены различные методы и системы учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения и носителям издержек.

3. Молочная промышленность одновременно считается отраслью пищевой промышленности и подкомплексом АПК, объединяет предприятия по выработке из молока различных молочных продуктов. Поэтому в монографии проведен анализ современного состояния производства молока в сельскохозяйственных организациях и в организациях по производству молочной продукции, то есть перерабатывающих организациях. На

основании такого комплексного анализа сделан вывод о том, что молочная промышленность является достаточно крупным подкомплексом АПК, представленным организациями с интенсивной технологией производства молочной продукции, требующими соответствующего эффективного управления и развития в них управленческого учета.

4. При полной автоматизации учета в молокоперерабатывающих организациях предложено все места возникновения издержек каждого центра ответственности подразделить на основные и вспомогательные. При этом между основными и вспомогательными местами возникновения затрат может существовать линейный или комплексный образец связей. В диссертации разработаны модели этих связей, а также цифровые коды аналитических счетов учета затрат по местам их возникновения, видам и носителям. По этим кодам автоматически, при полной автоматизации учета, косвенные и накладные затраты от вспомогательных мест возникновения издержек относятся на соответствующие основные места издержек и носители затрат. Для этого в монографии разработаны модели ступенчатого и блочного методов учета и отнесения затрат ВМИ на ОМИ. При использовании любого из этих методов учета затрат по местам их возникновения требуется в первичных документах по учету затрат каждого центра ответственности ввести дополнительные реквизиты: код счета МИ и затрат для автоматизированного отклонения косвенных и накладных расходов на соответствующие основные места возникновения издержек. Такая постановка учета затрат позволяет избавиться от условного распределения и перераспределения косвенных и накладных расходов на объекты учета и калькуляции. Все это существенно повышает уровень точности информации о затратах и релевантности себестоимости продукции переработки молока.

5. Для более объективного исчисления себестоимости продукции переработки молока были проанализированы методы калькуляции и методы распределения общих затрат на виды продукции в каждом цехе, центре

ответственности. В результате предложено калькулировать себестоимость продукции переработки молока с учетом ее потребительских свойств и качеств. Предлагаемые в монографии методы калькуляции себестоимости продукции переработки молока позволяют выбрать из них для конкретной организации наиболее приемлемый с учетом влияния метода расчета себестоимости продукции на показатели ее эффективности производства и продажи (себестоимости, прибыльности и др.). Все приведенные методы исчисления себестоимости могут быть использованы на практике для различных целей учета и управления: оценки запасов готовой продукции и полуфабриката; установления продажных цен на продукцию; оценки эффективности производства продукции и т.д.

6. Для оценки и анализа эффективности деятельности были предложены варианты методики оценки затрат на потребление сырья и материалов при производстве продукции переработки. Все затраты, отражаемые в управленческом учете, должны обеспечивать основу для оценки работы как отдельного участка, так и организации в целом. В связи с этим были предложены варианты отражения операций на счетах при оценке услуг вспомогательных производств по плановой (нормативной) себестоимости или по трансфертным ценам. Еще одной проблемой в управленческом учете материальных затрат на производство продукции является разработка методики их нормирования и контроля по стадиям жизненного цикла продукции. Информация по стадиям жизненного цикла продукции может формироваться по нескольким моделям управления данным процессом:

«затраты – выпуск – результат»; «затраты – выпуск»; «затраты предпроизводственной стадии – затраты производственной стадии - затраты после производственной стадии»; «затраты на подготовку к производству – затраты на производство – затраты на продажу».

Все эти варианты формирования информации позволяют контролировать и анализировать весь жизненный цикл продукции, то есть затраты, объем производства продукции, ее товарных запасов и продажи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

- 1.Алборов Р.А . Бухгалтерский управленческий учет(теория и практика). / Р.А.Алборов.- М.: Дело и Сервис, 2005. – 285с.
- 2.Анализ проявления риска в молочно-продуктовом подкомплексе. Тенденции развития молочного скотоводства и рынка молока. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http:// www.risk-manage.ru/research/ milk /part2/](http://www.risk-manage.ru/research/milk/part2/)
3. Анализ объема молочного рынка России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http:// www.moloko.cc/view_news.php?id=1087](http://www.moloko.cc/view_news.php?id=1087)
- 4.Андросов А.М. Бухгалтерский учет./ М.А.Андросов, Е.В.Викулова. – М.: 2000.1024с
- 5.Атаманов Д.Ю., Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом. «Маркетинг в России и за рубежом». – 2003.-№3
- 6.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов./ М.А.Вахрушина. – М .: Финстатинформ, - 2000. - 533с.
- 7.Гостехнадзор. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http:// ru.wikipedia.org/wiki/](http://ru.wikipedia.org/wiki/)
8. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов./Т.П.карпова. – М .: Аудит , ЮНИТИ, 1998.- 350с
9. Ковалева О.В. Финансовые исследования.- 2001.-№3. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.bizeducation.ru/library/fin/man_acc/man_acc_contents.htm
10. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях./ Е.Б.Козин, Т.А.Козина. – М.: Колос, 2000. - 224с.
- 11.Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет/ учебное пособие. / Н.П.Кондраков, М.А.Иванова.– М.: Инфра-М, 2008. – 368с.
12. Ливенская Г.Н. Методы оценки и управленческого учета затрат на потребление сырья и материалов в промышленном производстве продукции / Г.Н.Ливенская // Управленческий учет. – 2010.-№ 5. – С.46-51.

13. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М.Лисович, И.Ю.Ткаченко. - Ростов н/Д.: Март, 2000. - 354с.
14. Луценко Е.В. Семантические информационные модели управления агропромышленным комплексом /Е.В.Луценко, В.И.Лойко/ Монография. – Краснодар: КубГАУ. 2005. – 480 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.lc.kubagro.ru/aidos/aidos05/3.2.htm>
15. Методы учета затрат: позаказный и котловой. «Учёт. Налоги. Право» 2002г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gazeta-unp.ru/reader.htm?id=1352>
16. «Молочный рынок». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://agro.innocom.ru/news/molochnyjj-rynok.html>
17. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
18. Овчинникова С.В. Управление бюджетным финансированием сельскохозяйственного производства региона/ С.В.Овчинникова, А.К.Осипов. – Ижевск 2005. -194с.
19. Особенности управленческого учета на Российских предприятиях [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.lexgroup.ru/rus/bibliourp/moifinans.ru/2008/10/normativno-chekovaya-sistema-planirovaniya/
20. Пашигорева Г.И. Системы управленческого учета и анализа/ Г.И.Пашигорева, О.С.Савченко. – СПб.: Питер, 2003. - 176с.
21. Раметов А.Х. // «Бухгалтерский учет».- 2007. –№ 3.- М. 79с.
22. Российский рынок молочной продукции. Маркетинговое исследование и анализ рынка. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.marketbaza.ru/product906/product_info.html
23. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов/ Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.-638с.

24. Управление затратами на предприятии: Учебник / Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., и др.; Под общей редакцией Краюхина Г.А. – СПб.: Бизнес-пресса, 2000. -277с.
25. Управленческий учет/ Под редакцией Шеремета А.Д. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. -512с.
26. Энтони Р. Учет: ситуация и примеры: / Р.Энтони, Дж.Рис. Пер. с англ./ Под редакцией Петрачкова А.М. – М.: Финансы и статистика, 1993.-560с.
27. Яргутова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран /А.Яргутова. Пер.с польск. Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240с.
28. Previts C. J., Merino B.D.A. History of Accounting in America. – 1979. - №4.
- 29.Solomons D. Economic and Accounting concepts of Income. Accounting Theory and Policy. – SanDiego, 1987.
30. Schellenberg A.C/ Rechnungswesen: Crundlagen, Zusammenhänge, Interpretationen/Aldo C.Schellenberg. [Zeichn.: Gabriele Menzer].-3., überarb und erw. Aufl. – Zürich: Versus, 2000.

СОДЕРЖАНИЕ

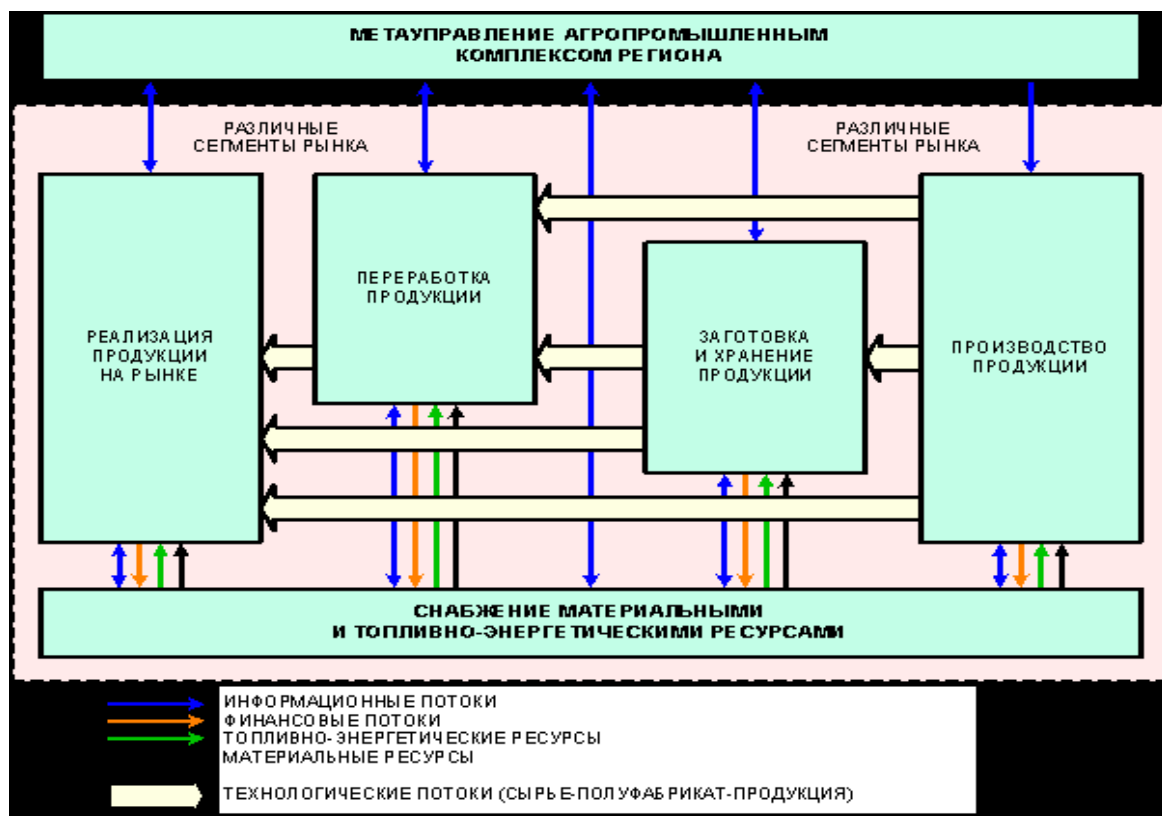
ВВЕДЕНИЕ.....	3
1глава Сущность, назначение и причины, обуславливающие необходимость внедрения управленческого учета.....	7
2глава Особенности учета затрат в перерабатывающих организациях АПК.....	18
3глава Современные методики производственного учета затрат в системе перерабатывающих организаций.....	30
4глава Экономическая оценка состояния и тенденций развития производства молочной продукции в молокоперерабатывающих организациях.....	49
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	60
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	63
СОДЕРЖАНИЕ.....	66
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	67

Приложение 1

Использование среднегодовой мощности перерабатывающих организаций по выпуску отдельных видов продукции (в процентах)

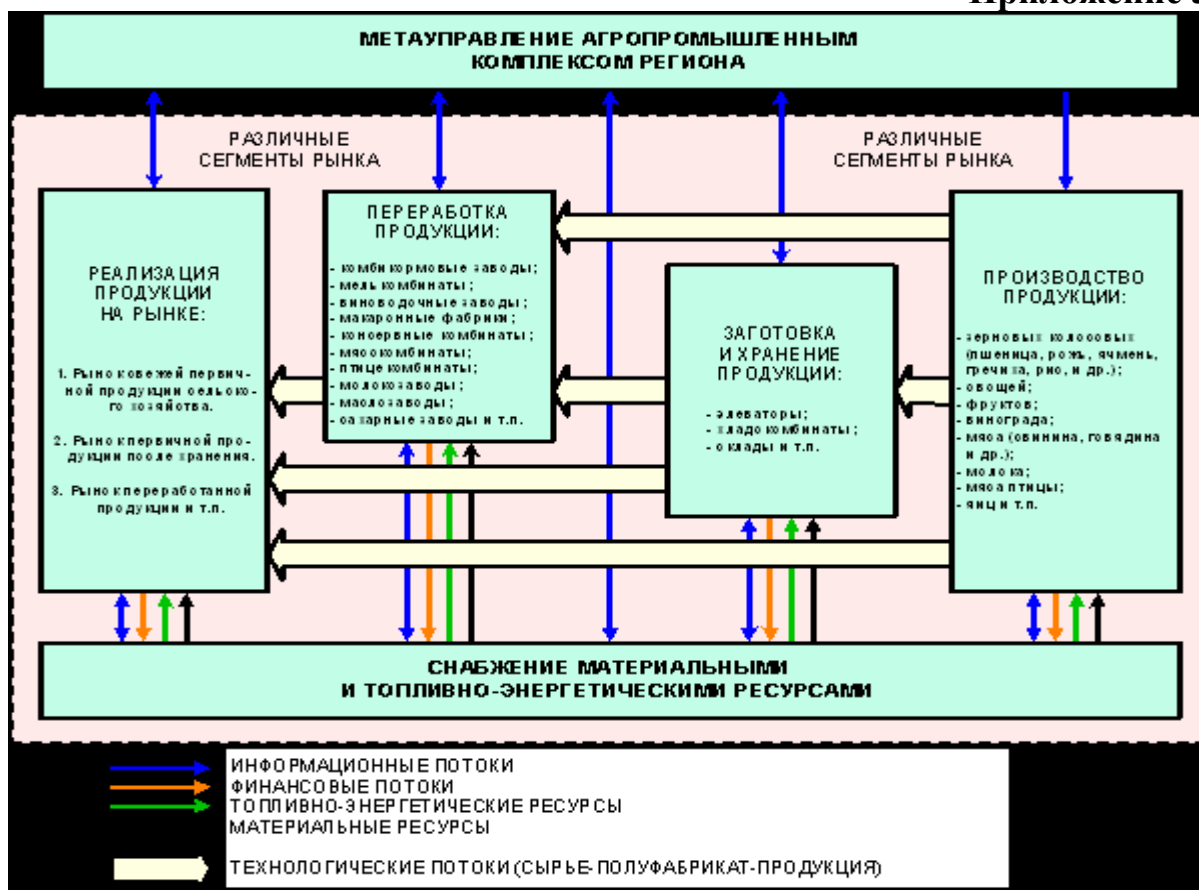
Производство пищевых продуктов	Года								
	1992	1995	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Сахар-песок из сахарной свеклы	86	86	76	81	85	86	87	85	86
Хлеб и хлебобулочные изделия	61	44	40	39	40	39	39	39	41
Кондитерские изделия	61	46	50	59	59	62	64	64	65
Макаронные изделия	89	44	46	56	61	63	61	60	64
Масла растительные	71	35	61	62	66	70	69	66	63
Маргариновая продукция	61	20	42	44	50	56	60	64	60
Флодоовощные консервы	51	21	32	62	63	66	64	65	54
Мясо (в парном весе)	57	32	18	34	35	45	52	57	58
Колбасные изделия	66	54	52	67	68	66	69	65	67
Консервы мясные	61	39	40	40	35	45	45	52	46
Масло животное	67	35	25	26	26	27	28	31	32
Цельномолочная продукция (в пересчете на молоко)	41	24	32	42	45	48	51	55	54
Сыры сычужные	72	51	49	56	54	61	66	66	65
Консервы молочные	55	48	55	56	60	61	58	50	58
Мука	79	53	45	41	43	44	44	44	47
Крупа	62	39	24	24	28	30	32	38	34

Приложение 2



Система взаимосвязей перерабатывающего комплекса с сельхозпредприятиями АПК на 1-м уровне детализации

Приложение 3



Система взаимосвязей перерабатывающего комплекса с сельскохозяйственными предприятиями АПК на 2-м уровне детализации

Приложение 4

Выпуск важнейших видов продукции в перерабатывающих организациях

	Январь-октябрь 2009г	Октябрь 2009г. в % к		Январь-октябрь 2009г. в % к январю-октябрю 2008г
		октябрю 2008г.	сентябрю 2009г.	
Обрабатывающие производства				
Мясо, включая субпродукты категории, млн.тонн	2,7	118,0	107,7	112,4
Мясные полуфабрикаты, млн.тонн	1,2	102,7	102,5	100,4
Колбасные изделия, млн.тонн	1,9	94,5	99,9	91,1
Цельномолочная продукция (в пересчете на молоко), млн.тонн	8,7	101,6	101,5	100,9
Масло животное, тыс.тонн	209	103,6	93,6	88,7
Сыры жирные (включая брынзу), тыс.тонн	379	91,1	89,6	103,2
Мука, млн.тонн	8,5	98,1	104,0	100,8
Крупа, тыс.тонн	988	90,1	121,7	107,9
Хлеб и хлебобулочные изделия, млн.тонн	6.0	96.4	101,1	95,9

Приложение 5

Состояние основных фондов в перерабатывающих организациях

Показатели	Года				
	2004	2005	2006	2007	2008
Наличие основных фондов (на начало года; по полной учетной стоимости), млрд. руб.	2885	3234	3673	4381	5180
Степень износа основных фондов на начало года, процентов	47,9	47,7	47,4	46,4	46,0
Коэффициент обновления (ввод в действие основных фондов в процентах от наличия основных фондов на конец года, в сопоставимых ценах)	5,0	5,4	5,8	6,4	6,7
Коэффициент выбытия (ликвидация основных фондов в процентах от наличия основных фондов на начало года, в сопоставимых ценах)	1,5	1,8	1,9	1,5	1,5

Приложение 6

Использование среднегодовой мощности перерабатывающих организаций по выпуску отдельных видов продукции (в процентах)

Производство пищевых продуктов	Года								
	1992	1995	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Сахар-песок из сахарной свеклы	86	86	76	81	85	86	87	85	86
Хлеб и хлебобулочные изделия	61	44	40	39	40	39	39	39	41
Кондитерские изделия	61	46	50	59	59	62	64	64	65
Макаронные изделия	89	44	46	56	61	63	61	60	64
Масла растительные	71	35	61	62	66	70	69	66	63
Маргариновая продукция	61	20	42	44	50	56	60	64	60
Флодоовощные консервы	51	21	32	62	63	66	64	65	54
Мясо (в парном весе)	57	32	18	34	35	45	52	57	58
Колбасные изделия	66	54	52	67	68	66	69	65	67
Консервы мясные	61	39	40	40	35	45	45	52	46
Масло животное	67	35	25	26	26	27	28	31	32
Цельномолочная продукция (в пересчете на молоко)	41	24	32	42	45	48	51	55	54
Сыры сычужные	72	51	49	56	54	61	66	66	65
Консервы молочные	55	48	55	56	60	61	58	50	58
Мука	79	53	45	41	43	44	44	44	47
Крупа	62	39	24	24	28	30	32	38	34

Ливенская Галина Николаевна

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ УДМУРТСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

Монография

Авторская редакция

Подписано в печать ...

Формат ... Печать офсетная ...

Усл.печ.л. ... Уч.-изд.л. ...

Тираж 50 экз. Заказ № ...

Издательство «Удмуртский университет»

426034, Ижевск, ул. Университетская, 1, корп.4