

ИННОВАЦИОННЫЙ ЕВРАЗИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
МАГИСТРАТУРА

Кафедра «Экономика»

Магистерская диссертация

**ФОРМИРОВАНИЕ СТРУКТУРЫ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ
«ДИРЕКТ-КОСТИНГ»**
6N0506 «Экономика»

Исполнитель _____ О.И.Жалтырова
(подпись, дата)

Научный руководитель

к.э.н., доцент _____ Ж.К.Алтайбаева
(подпись, дата)

Допущена к защите:

Зав.кафедрой

к.э.н., доцент _____ З.А. Арынова
(подпись, дата)

Павлодар, 2009

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ

АПК – агропромышленный комплекс

НИОКР – научно-исследовательские опытно-конструкторские разработки

ТОО – Товарищество с ограниченной ответственностью

ABC (Activity Based Costing) - расчет затрат по процессам

ВТО – Всемирная торговая организация

ГСМ – горюче-смазочные материалы

ПХБК – Павлодарский хлебобулочный комбинат

ПНР – производственные накладные расходы

СВОР – сила воздействия операционного рычага

РЕФЕРАТ

Объем работы - 100 страниц, включает 38 таблиц, 13 рисунков, 4 формулы, библиографический список (50 источников).

Ключевые термины и определения: затраты, расходы, издержки, классификация затрат, переменные и постоянные затраты, производственные накладные расходы, система «Директ-костинг», маржинальный доход, доход от реализации продукции, мукомольная промышленность, производство, переработка, калькулирование себестоимости, технологический процесс, цена, зерновой рынок, внутриотраслевая и межотраслевая конкуренция, финансовые результаты, прибыль, побочные продукты, бюджетирование расходов.

Объект исследования - организационно-экономический механизм управления затратами в процессе деятельности крупных предприятий Павлодарской области, занимающихся производством муки.

Цель работы - выявить эффективность применения в управлении затратами системы «Директ-костинг» и разработать рекомендации по ее внедрению на предприятиях мукомольной промышленности Казахстана.

Методы исследования: абстрактно-логический, экономико-статистический, расчетно-конструктивный, балансовый методы, данные личных наблюдений.

Научная новизна исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании и практической разработке учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в мукомольной промышленности на базе системы «Директ-костинг».

В работе обоснованы следующие положения, имеющие элементы новизны:

- обоснованы методологические положения системы «Директ-костинг» в управлении предприятием;

- уточнены статьи затрат, соответствующие технологическим особенностям и потребностям управления отрасли с применением элементов системы «Директ-костинг»;

- даны рекомендации по совершенствованию управления затратами и калькулирования себестоимости продукции;

- адаптирована методика использования маржинального анализа в промышленном производстве для разработки и обоснования управленческих решений.

Качественная и количественная характеристика собранного фактического материала: материалы Павлодарского областного управления статистики, данные Агентства РК по статистике, Министерства сельского хозяйства РК, отчетные данные мукомольных предприятий, труды отечественных и зарубежных классиков экономической науки, законодательные и нормативные акты.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1. Теоретические аспекты управления затратами	9
1.1. Сущность затрат и значение управления ими	9
1.2. Классификационные признаки затрат в системе «Директ-костинг»	25
1.3. Зарубежный опыт управления затратами в системе «Директ-костинг»	34
2. Анализ состояния предприятий мукомольной промышленности Павлодарской области	39
2.1. Анализ мукомольной отрасли и ее сырьевой базы	39
2.2. Анализ динамики себестоимости муки (по сортам)	49
2.3. Влияние себестоимости продукции на финансовый результат. Анализ методов распределения комплексных затрат	54
3. Расчетно-методологические основы развития системы «Директ-костинг» на мукомольных предприятиях РК	64
3.1. Утверждение состава затрат и их бюджетирование в системе «Директ-костинг»	64
3.2. Сравнение влияния групп затрат на формирование финансовых результатов в «Директ-костинг» и «Абзорпшен-костинг»	75
3.3. Перспективы использования системы «Директ-костинг» в управлении затратами при производстве муки	80
Заключение	87
Список использованных источников	89
Приложения	

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики существует высокая степень неопределенности экономического поведения субъектов рынка. Поэтому большую роль играют методы перспективного анализа, позволяющие принимать управленческие решения на основе оценки возможных ситуаций в будущем и выбора из нескольких вариантов решений. Разработка и осуществление эффективных управленческих решений – важнейшая предпосылка обеспечения конкурентоспособности продукции организации, а также создания оптимальной структуры организации производства, осуществления обоснованной кадровой политики и рационализации других сторон деятельности предприятия.

Неоптимальные управленческие решения приводят к таким отрицательным экономическим и социальным явлениям, как упущенная выгода, снижение трудовой активности персонала, нерациональные затраты средств и времени и т.д.

Для принятия оптимальных управленческих решений необходимо знать затраты на всех этапах производственной деятельности организации. Анализ затрат помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно рассчитать цены, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

Управление затратами представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен, и, следовательно, рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов экономии, снижения себестоимости и обеспечения систематического контроля за выполнением установленных плановых заданий по себестоимости и достижения новых поставленных целей. Основными элементами системы управления затратами и себестоимостью продукции является: прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ, регулирование и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

Многие теоретические и методологические вопросы управления затратами на основе маржинального анализа в отраслях АПК, учитывающие специфические особенности его отдельных отраслей, в частности мукомольной промышленности, остаются мало исследованными и слабо освещаются в отечественной экономической литературе. Актуальность и недостаточная разработанность этих проблем, а также необходимость их решения с позиции рыночных отношений обусловили выбор темы «Формирование структуры затрат в системе «Директ-костинг».

В настоящее время мукомольная промышленность – важнейшая отрасль пищевой индустрии Казахстана, ее развитие непосредственно связано с наиболее полным использованием технологического потенциала зерна и благоприятных возможностей сырьевой базы.

Непосредственно за счет продуктов переработки зерна (хлеб, мука, крупа) обеспечивается около 40 процентов общей калорийности питания.

В качестве объекта исследования определен организационно-экономический механизм управления затратами в процессе деятельности крупных предприятий Павлодарской области, занимающихся производством муки.

Предмет исследования – формирование структуры затрат в себестоимости продукции при их обособлении по характеру динамики производства (по уровню объема производства).

Состояние изученности проблемы. Основополагающий вклад в анализ категорий издержек и затрат по методу «директ-костинг» внесли зарубежные авторы Г. Гесе, Дж. Гаррисон, Ч. Кнопфель, В. Раутенштраух, К. Румель, Д. Уильяме, О. Шмаленбах, А. Яругова и ряд других. Определенную значимость в разработку и организацию этого метода внесли И.М. Волков, И.А. Емельянов, В.Б. Ивашкевич, С.А. Николаева, СИ. Полякова, В.Ф. Палий, Р.С. Сайфулин, В.П. Суйц, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, М.В. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и другие ученые.

Цель данной работы – выявить эффективность применения в управлении затратами системы «Директ-костинг» и разработать рекомендации по ее внедрению на предприятиях мукомольной промышленности Казахстана.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

- определена сущность затрат и значение управления ими;
- рассмотрены классификационные признаки затрат в системе «Директ-костинг»
- обобщен зарубежный опыт управления затратами в системе «Директ-костинг»;
- проведен анализ динамики производства и себестоимости муки;
- исследовано влияние себестоимости продукции на финансовые результаты;
- проанализированы методы распределения комплексных затрат;
- обобщен состав затрат на мукомольных предприятиях и разработана схема их бюджетирования;
- сравнили влияние групп затрат на финансовые результаты в «Директ-костинг» и «Абзорпшен-костинг»;
- определены основные перспективы использования «Директ-костинг» на мукомольных предприятиях Республики Казахстан.

В процессе исследования использовались материалы Павлодарского областного управления статистики, данные предприятий, справочная литература, законодательные и нормативные акты.

В исследовании применялись абстрактно-логический, экономико-статистический, расчетно-конструктивный, балансовый методы, данные личных наблюдений.

Научная новизна исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании и практической разработке учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в мукомольной промышленности на базе системы «директ-костинг».

В работе обоснованы следующие положения, имеющие элементы новизны:

- обоснованы методологические положения системы «директ-костинг» в управлении предприятием;
- уточнены статьи затрат, соответствующие технологическим особенностям и потребностям управления отрасли с применением элементов системы «директ-костинг»;
- даны рекомендации по совершенствованию управления затратами и калькулирования себестоимости продукции;
- адаптирована методика использования маржинального анализа в промышленном производстве для разработки и обоснования управленческих решений.

Научно-практическая значимость работы. Теоретическая и практическая значимость полученных результатов определяется актуальностью поставленных задач и достигнутым уровнем разработанности проблемы; возможностью применения авторского инструментария для совершенствования системы управления себестоимостью и обеспечения руководства предприятий мукомольного профиля методами принятия решений по управлению затратами. Использование авторских разработок на основе учетно-экономической информации позволит обоснованно и оперативно принимать управленческие решения по контролю и снижению себестоимости этих предприятий.

Объем и структура работы. Магистерская работа изложена на 100 страницах, включает введение, три главы, выводы и предложения, библиографический список использованной литературы из 50 наименований, 38 таблиц, 4 формулы, 13 рисунков и 3 приложения.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1.1 Сущность затрат и значение управления ими

Деятельность различных предприятий связана с потреблением различных ресурсов – трудовых, материальных, нематериальных и финансовых. В зарубежных и отечественных нормативных, учебных и научных изданиях для обозначения понятия «потребленные ресурсы» используют термины: затраты, расходы, издержки.

Экономическая наука и практика занимаются изучением затрат, расходов, издержек одновременно с развитием производства. Обобщая взгляды отечественных и зарубежных ученых, можно сделать вывод о наличии определенных расхождений в их толковании.

В.Л. Назарова и Д.А. Фурсов считают что «Затраты – это стоимость использованных материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов, потребленных в процессе хозяйственной деятельности и отражаемых в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем». [1, 60]

В.Б. Ивашкевич дает следующее определение: «затраты – это выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени». [2, 53]

Такие авторы как, К. Друри, Н.П. Кондраков, В.Я. Горфинкель утверждают, что «Затраты – это стоимость ресурсов, использованных в определенных целях. Следует выделить три момента:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим». [3, 53]

Таблица 1

Сравнительный анализ многообразия понятия «Затраты»

Термин	Характеристика трактовки сущности категорий	Авторы концептуальных подходов
Затраты (издержки)	Издержки, непосредственно связанные с производством	Лисович Г. М , Хамидуллина Г.Р.
Затраты (расходы)	В самом общем виде можно определить как совокупность расходов, которые несет производитель для обеспечения намеченного объема производства продукции	Энтони Р., Шмален Г., Овчинников Г.П., Сафронов Н.А., Зотова А. В., Пашигорев Г.И.

Продолжение таблицы 1

Термин	Характеристика трактовок сущности категорий	Авторы концептуальных подходов
Затраты (потребленные ресурсы)	Потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги	Хорнгрен Ч.Т., Гребенников П.И., Николаева О. Е., Лисович Г.М., Шеремет А. Д., Мишин Ю. А. , Яковлева Е.Б., Мамедов О. Ю., Жумагалиева Ж. Т.
Затраты (осуществление целевой деятельности)	Это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели	Фишер С., Друри К., Тарасевич Л. С., Грузинов В. П., Кейлер В. А., Липсиц И.В., Николаева О. Е., Кондраков Н. П., Горфинкель В. Я.

От понятия «затраты» следует отличать понятие «расходы».

В энциклопедическом словаре экономики и права понятие расходы трактуется следующим образом – это затраты в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов.

Расходы - затраты или издержки предприятия, приводящие к уменьшению его средств (капитала) или к увеличению его обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы подразделяются на текущие и капитальные. В составе текущих расходов важнейшую группу составляют производственные расходы, влияющие на себестоимость продукции (работ, услуг). Внепроизводственные расходы связаны с продажей произведенной продукции. [4, 103]

Непроизводительные расходы — потери предприятий и производственных объединений, хозяйственных организаций, учреждений, связанные с нерациональным использованием природных, материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нарушением финансовой, расчётной и договорной...

Ф.А. Брокгауз и И.А. Ефрон выделяют цеховые расходы как (общецеховые) управленческие и хозяйственные расходы цеха. В цеховые расходы включаются: затраты по содержанию управленческого и хозяйственного персонала цехов (основная и дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование).

Внереализационные расходы охватывают: затраты на содержание законсервированных производств, мощностей и объектов; убытки от списания безнадежной дебиторской задолженности; потери от стихийных бедствий; затраты по аннулированным производств, заказам; амортизационные отчисления по основным средствам, сданным в краткосрочную аренду.

Непредвиденные расходы - затраты, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции; их размер не может быть рассчитан при составлении финансового плана. К ним относятся штрафы, пени и неустойки за: нарушения условий перевозок по всем видам транспорта; невыполнение обязательств по поставкам (изготовление и поставка некачественной продукции, несвоевременная ее оплата) и др.

Капитальные расходы включают: инвестиции в нефинансовые активы (инвестиции в основной капитал, затраты на капитальный ремонт, инвестиции в нематериальные активы, инвестиции в пополнение запасов); долгосрочные финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, предоставленные другим предприятиям займы).

Таблица 2
Сравнительный анализ многообразия понятия «Расходы»

Термин	Характеристика трактовки сущности категорий	Авторы концептуальных подходов
Расходы	Часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, по существу, характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д.
Расходы (расходование активов)	Уменьшение или иное расходование активов либо возникновение задолженностей (пассивов), или же сочетание того и другого, вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления работы данной хозяйственной единицы	Нидлз Б. И., Кондратов Н.П., Лебедев В.Г., Хамидуллина Г.Р., Зонова А. В.
Расходы (затраты в ходе получения дохода)	Часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода, т.е. уменьшение суммы капитала как результат деятельности предприятия в течение отчетного периода	Нидлз Б. И., Энтони Р., Кондратова И.Г., Лисович Г. М., Пашигорев Г.И.
Расходы (совокупность затрат, которые нельзя отнести на продукт)	Совокупность разнообразных затрат, связанных с производством, но которые нельзя непосредственно отнести на конкретные виды готовых изделий, а также связанные с реализацией готовой продукции и функционированием предприятия в целом	Николаева О. Е.

Издержки - выраженные в ценностных, денежных измерителях текущие затраты на производство продукции (себестоимость, включая амортизацию

основного капитала) - издержки производства, или на ее обращение (включая торговые, транспортные и др.) - издержки обращения. [5, 217]

В экономической науке принято деление издержек на частные (затраты производителя или потребителя на определенное благо или деятельность) и общественные - англ. social cost (относимые к обществу в целом). При анализе экономической деятельности наряду с фактическими издержками должны учитываться вмененные издержки - англ. implicit cost (связанные с упущенной возможностью более выгодного использования факторов производства, ресурсов).

Издержки разделяют на полные (full cost), суммарные (например, за квартал, год), и единичные (unit cost) - в расчете на единицу рассматриваемой продукции (тоже на определенный промежуток времени), причем и те, и другие делят на постоянные, не зависящие от объема производства (расходы на содержание зданий и оборудования, фиксированные оклады руководящему персоналу, страховые взносы, коммунальные услуги, арендные платежи и т.п.), и переменные, изменяющиеся пропорционально объему продукции или продаж (расходы на приобретение материалов и сырья, заработную плату работникам-сдельщикам, транспортные расходы, предпродажное и послепродажное обслуживание, оплата таможенных пошлин и т.п.). Постоянные издержки оплачиваются даже тогда, когда продукция вообще не выпускается. Однако если фирма примет стратегическое управленческое решение, например, ликвидировать предприятие или существенно изменить его структуру и характер производства и т.п., постоянные издержки могут измениться. При росте выпуска продукции единичные постоянные издержки падают, а переменные издержки в указанном пропорциональном случае остаются неизменными; но возможны случаи, когда общие переменные издержки при повышении выпуска возрастают в еще большей мере и, наоборот, увеличиваются медленнее. Если объем продукции увеличивается, то сочетание постоянных и переменных издержек дает выигрыш: относительное снижение издержек. Дополнительные затраты на производство каждой дополнительной единицы продукции называют предельными издержками. Совместный анализ кривых средних и предельных издержек позволяет находить оптимальный для предприятия объем выпуска продукции и делать ряд экономических расчетов.

Понятия «издержки производства» и «издержки обращения» в некоторых организациях считают идентичными, но эти понятия следует разграничивать во избежание ошибок в подходе к управлению затратами. [6, 93]

Издержки производства - совокупность затрат живого труда и материальных средств на изготовление продукции или услуг, выраженных в денежной форме.

Ф.А. Брокгауз и И.А. Ефрон считают что, издержки производства — (frais de productio), в экономическом смысле термин для обозначения всех трат или расходов, произведенных при производстве каких-либо ценностей или при добывании дохода.

Энциклопедический словарь экономики и права трактует понятие следующим образом: «Издержки производства — затраты труда и капитала на

производство товара. Различают разные виды таких издержек. Постоянные издержки - затраты, имеющие место вне зависимости от объема производства, например затраты на содержание зданий, административного аппарата».

В советской энциклопедии сказано что, издержки производства — совокупные затраты труда (живого и прошлого) на изготовление продукта. Простые моменты процесса труда целесообразная деятельность, или самый труд, предмет труда и средства труда образуют первичные элементы издержек производства. При повторении процесса труда...

Понятие издержки обращения в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания.

Издержки обращения - в экономической теории - расходы производителей и потребителей, связанные со сбытом и приобретением товара. Различают: - чистые издержки обращения; и - дополнительные издержки обращения: упаковка, транспортировка, расфасовка и др.

Издержки обращения - в стоимостном выражении - денежное выражение затрат живого и овеществленного труда в сфере товарного обращения для реализации процесса товарооборота.

Таблица 3

Сравнительный анализ многообразия понятия «Издержки»

Термин	Характеристика трактовок сущности категорий	Авторы концептуальных подходов
Издержки производства = затраты (с позиции общества и теории трудовой стоимости)	Выраженные в денежной форме совокупные затраты живого и овеществленного труда -вещественные затраты в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода	Шмален Г., Добрынин В. А., Сафронов Н.А., Лисович Г.М., Лебедев В. Г., Абдильдина Л. И., Жумагалиева Ж. Т.
Издержки (стоимость)	Это совокупность текущих затрат на производство и сбыт продукции, выраженных в денежной форме, на весь объем продукции и на единицу Издержки производства аграрной продукции являются экономической основой ее себестоимости	Шмален Г., Энтони Р., Кукина И. Г., Бауэр Д. И., Грузинов В. П., Кондратова И. Г., Табачникас Б. И., Петренко И. Я.
Издержки (результат взаимодействия факторов)	Результат взаимодействия основных факторов производства (природные ресурсы, труд, капитал)	Верриан Х.Р., Платонов В. С.

Продолжение таблицы 3

Термин	Характеристика трактовок сущности категорий	Авторы концептуальных подходов
--------	---	--------------------------------

Издержки (как затраты, расходы факторов производства)	Затраты, расходы на приобретение производственных факторов, используемых для производственной и реализационной деятельности	Носова С.С., Сафронов Н. А., Мамедов О.Ю., Мунтян А.В., Грузинов В. П., Лебедев В. Г., Карпова Т. П., Каверина О.Д., Семенов В. М., Кондраков Н. П., Чечевицина Л. Н., Сатенов Б. И., Тлепова А. С., Имангажин Ш.
Издержки (редкость ресурсов)	Понимание экономистами издержек основывается на факте редкости ресурсов и возможности их альтернативного использования. Издержки непосредственно связаны с отказом от возможности производства альтернативных товаров и услуг	Макконнелл К. Р., Долан С., Хайиан Д.И., Мэнкью Н. Г., Казаков А. П., Кейлер В. А., Вечканов Г.С., Булатов А.С., Хамидуллина Г. Р., Сафронов Н. А., Мамыров Н. К.

Правильное определение затрат поможет избежать множество ошибок, связанных с принятием управленческих решений. Предметом управления являются затраты предприятия возникающие в процессе его деятельности - операционной, инвестиционной и финансовой.

Абуов К.К. считает что, управление затратами следует рассматривать как процесс выработки и принятия управленческих решений на основе организационно-методической системы формирования, распределения затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) на различных уровнях предприятия в соответствии с его текущими и перспективными целями. [7, 20]

Управление затратами предполагает прежде всего их классификацию по направлениям учета: для определения стоимости запасов продукции, принятия управленческих решений, осуществления контроля и регулирования. Оценка запасов произведенной продукции осуществляется по себестоимости. При этом определяются затраты, входящие в себестоимость продукции, и затраты отчетного периода. Полная себестоимость продукции представляет собой сумму прямых затрат и относимую на нее долю косвенных затрат.

Для оценки альтернативных вариантов действий при принятии решений и планировании применяют следующие виды классификаций: по отношению к объему производства; на принимаемые и не принимаемые в расчет затраты; устранимые и неустраиваемые затраты; вмененные затраты в результате принятого альтернативного курса; инкрементные (приростные) и маргинальные (предельные) затраты.

Для организации контроля и регулирования размеров затрат в организационной структуре предприятия выделяют центры ответственности (участок, менеджер которого индивидуально отвечает за его работу). Затраты,

регистрируемые по центрам ответственности (англ. responsibility centre), классифицируются как регулируемые и нерегулируемые.

Регулируемые затраты являются предметом регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. (Например, оплата труда производственных рабочих и вспомогательного персонала, канцелярские, телефонные расходы.) Нерегулируемые затраты - амортизация, оплата труда менеджеров.

Для принятия оптимальных управленческих решений необходимо знать затраты на всех этапах производственной деятельности организации. Анализ затрат помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно рассчитать цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства. [8, 98]

Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении. Так, в рыночных условиях хозяйствования постоянно изменяются цены на приобретаемое сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связь, транспорт и т.д.).

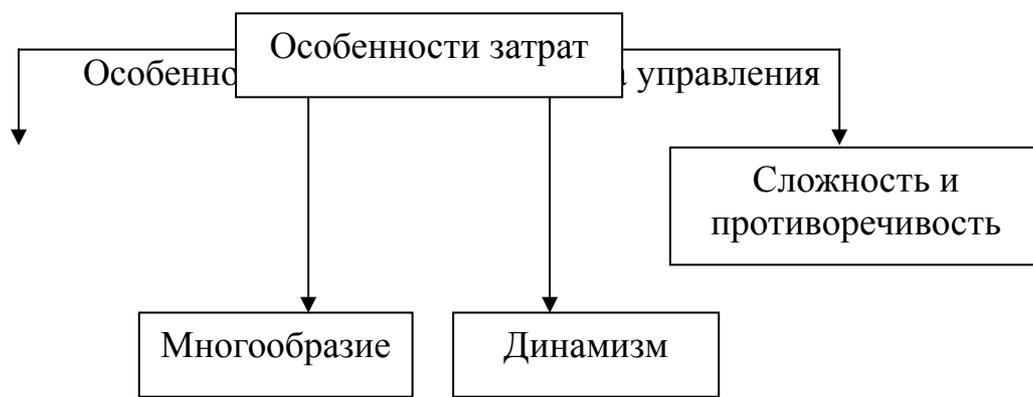
Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статистике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни.

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во – первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во – вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, отнести на продукцию (работ, услуги) которые необходимы для ее изготовления и реализации.

Третья особенность затрат состоит в трудности их измерения, учета и оценки. Абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет.

Четвертая особенность – это сложность и противоречивость затрат на экономический результат. Например, повысить прибыль можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИОКР, технику и технологию. Высокая прибыль от производства продукции нередко значительно сокращается из-за высоких затрат на ее утилизацию и т.п. [4, 80].

Особенности затрат как предмета управления можно отобразить на рисунке 1.



Трудность измерения, учета и оценки
--

Рисунок 1

Управление затратами представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен, и, следовательно, рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов экономии, снижения себестоимости и обеспечения систематического контроля за выполнением установленных плановых заданий по себестоимости и достижения новых поставленных целей. Основными элементами системы управления затратами и себестоимостью продукции является: прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ, регулирование и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом [9, 16].

Система управления затратами используется для обеспечения потребностей руководства в принятии решений о виде, цене, путях сбыта и составе продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию хозяйственной деятельности.

Каждый предприниматель стремится к получению максимально возможного дохода. И здесь, помимо факторов увеличения объема производства продукции, продвижения её на незаполненные рынки и др., неумолимо выдвигается проблема снижения затрат на производство и реализацию этой продукции.

Снижения затрат на производство можно достигнуть различными способами:

- путем экономии всех видов ресурсов, потребляемых в производстве: трудовых и материальных, за счет поиска резервов экономии, заложенной на каждой стадии производства, в каждом технико-экономическом и организационном мероприятии, на каждом рабочем месте. Следует создать такие условия, при которых выявленные резервы нельзя было бы не использовать. В этом, и заключен смысл управления издержками производства.

- за счет мероприятий, связанных с совершенствованием различных аспектов производственного процесса: механизация и автоматизация производства, разработка и применение прогрессивных, высокопроизводительных технологий, замена и модернизация устаревшего оборудования, рационализация, научная организация труда на каждом рабочем месте, повышение квалификации кадров, совершенствование организации производства и труда.

Таким образом, методологической основой создания системы управления издержками производства должен явиться программно-целевой метод, предполагающий постановку и ранжирование целей, формирование соответствующей программы, использование системы форм и методов экономического воздействия на уровень затрат, разработку комплекса мероприятий, обеспечивающую экономию ресурсов. [10, 56]

Для снижения затрат большое значение имеет учет затрат и анализ по центрам затрат и по центрам ответственности. Возникает задача снижения затрат до нормативного уровня, соблюдение нормативов в этом случае является целью управления затратами на производство. Центр затрат – это объект отнесения затрат, где аккумулируются затраты, связанные с одной или несколькими функциями и определенными видами деятельности. Центр ответственности – организационное подразделение, возглавляемое управляющим, ответственным за величину затрат.

Анализ отчетных данных по центрам затрат позволяет сделать заключение о том, насколько и в каком центре ответственности высоки издержки и чем это вызвано. Анализ по системе отклонений от нормативных издержек дает возможность увидеть причины и факторы, вызвавшие изменения, ускорить принятие правильных решений.

Управление затратами осуществляется с помощью прямой и обратной связи. Система управления с обратной связью состоит в сравнении фактических показателей со сметными для выявления отклонений и осуществления корректирующих действий с целью согласования будущих результатов со сметными показателями.

При управлении с прямой связью даются оценки будущих результатов и ставится цель установить контроль до того, как возникнут отклонения от требуемых результатов [7, 53].

Наибольшее значение имеет управление затратами на производство, включающее контроль и регулирование затрат. Для контроля производственных затрат используются сметы – гибкие или жесткие. Гибкая смета используется в случае пересчета установленных сметных затрат на фактический объем производства при нормальной работе путем использования коэффициента корректирования. Жесткая смета корректированию не подлежит.

Для управления производственными затратами обязательно нужно разрабатывать плановые цены на оказываемые услуги, т.к. отклонения (разница между фактическими издержками и плановыми) являются важной информацией для управления затратами на производстве.

Управление издержками производства по центрам затрат и центрам ответственности предусматривает осуществление следующих мер:

- закрепление всех элементов затрат за производственными подразделениями;
- система управления по каждому подразделению должна обеспечивать заинтересованность в том, чтобы не быть виновником отклонений;
- наличие системы санкций к виновникам неблагоприятных отклонений.

Для внедрения и улучшения учета и анализа издержек производства по центрам затрат и центрам ответственности необходимо провести работу по четырем основным направлениям:

- совершенствование планирования и учета производственно-хозяйственной деятельности цехов, участков и других структурных подразделений предприятия;
- разработка технически и экономически обоснованных норм и нормативов издержек производства для контроля эффективности предприятия по центрам ответственности;
- организация оперативного анализа и контроля за выполнением смет доходов и расходов;
- создание системы материального стимулирования за достижение высоких показателей работы;
- применение внутри производственных претензий (санкций) как мера материальной ответственности.

В условиях рыночной экономики любое предприятие нуждается в постоянном наблюдении и контроле за результатами своей деятельности, чтобы вовремя установить правильность проводимой им политики, а так же правильного планирования своей деятельности. Планирование и контроль цен на продукцию, операционных (текущих) затрат, определение величины предполагаемого дохода очень важны для любых организаций [4, 44].

Затраты на производство и реализацию работ и услуг, из которых определяется себестоимость, является одним из основных оценочных показателей, определяющих качество работы предприятия. Управление затратами и себестоимость производства единицы продукции является основной для принятия большого числа управленческих решений, например:

- выпуск, какой продукции продолжать или прекратить;
- производить или покупать комплектующие изделия;
- какую установить цену на продукцию;
- покупать ли новое оборудование;
- менять ли технологию и организацию производства и т.д.

Направления использования информации в системе управления затратами и себестоимостью могут быть следующие:

- прогнозирование, т.е. расчет величины достигаемого уровня затрат с целью выявления путей развития производства и повышения эффективности его деятельности;
- планирование, т.е. расчет величины затрат на более короткий промежуток времени с учетом организационного и технического уровня производства. Сюда следует отнести экономическое обоснование решений о производстве новых видов продукции (работ, услуг) и снятии с производства устаревших и расчет экономической эффективности новой техники и др.;
- нормирование, т.е. определение оптимального размера затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых к выпуску изделий, выполнения работ и оказание услуг;

- учет фактически произведенных затрат и калькулирование себестоимости продукции, включая сравнение фактических и планируемых (нормируемых) показателей с целью разработки мер в случае их расхождения;
- анализ, т.е. исследование поведения затрат, особенно тех, которые вызваны отклонениями от нормального производственного процесса, определение факторов, повлиявших на величину и уровень себестоимости, выявление резервов снижения издержек производства;
- контроль и регулирование, т.е. оценка результатов деятельности (показателей) с целью выработки решений по совершенствованию производственного процесса таким образом, чтобы цели, поставленные перед трудовым коллективом и организацией в целом, были достигнуты и планы осуществлены.

Себестоимость продукции органически связана с основными экономическими показателями – доходом и рентабельностью. Снижение себестоимости, как правило, увеличивает доход и повышает рентабельность производства и наоборот. Рост и снижение себестоимости так же влияют на платежи в бюджет и выплату дивидендов [1, 154].

С учетом содержания процесса управления затратами и предъявляемых к нему требований формируются его цели и задачи. По данным В. Г. Лебедева: целью управления затратами является достижение намеченного результата деятельности предприятия наиболее экономичным способом. Эта главная цель призвана обеспечивать одновременно гармонизацию интересов собственников с интересами государства и работников предприятия. Управление затратами на предприятии принято решать следующие основные задачи, представленные на рисунке 2.

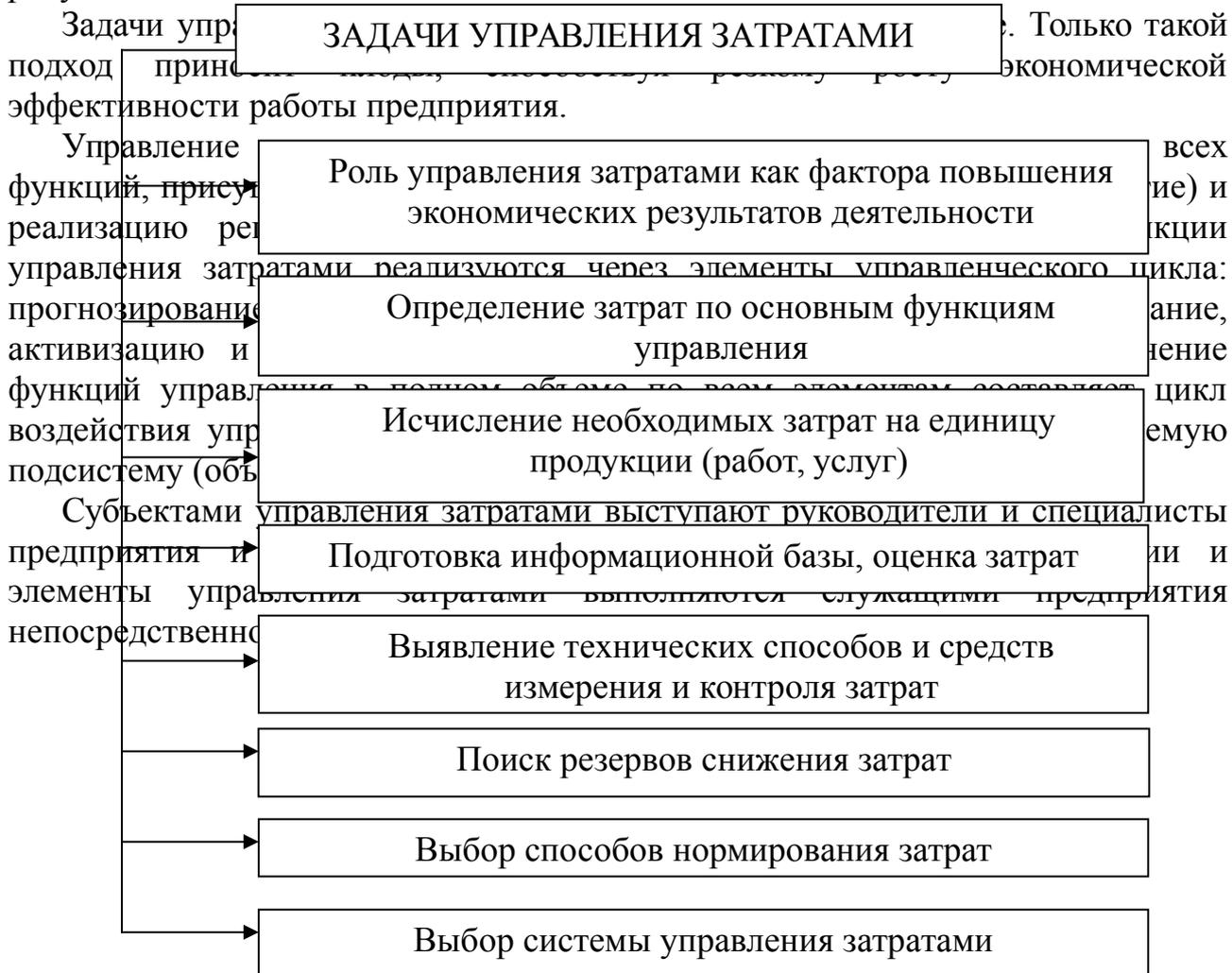


Рисунок 2

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции.

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом [5, 214].

При выпуске новой продукции процесс управления затратами представляет собой сложную динамичную систему, в составе которой помимо издержек количественно и качественно определяются:

- характеристики товара (потребности, объем реализации, цена, прибыль);
- стратегия маркетинга (реклама, схемы реализации);
- организация (оборудование, поставщики, экология, кадры, трудоемкость, распределение дохода).

Система управления затратами не является универсальной.

Во-первых, методы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от отраслевой принадлежности предприятия, методов организации производства, особенностей технологического процесса, разнообразия продукции и других условий.

Во-вторых, величина затрат может искусственно меняться в заметных размерах в зависимости от установленных способов измерения затрат на предприятии, включающих:

- методы ускоренной амортизации вместо метода равномерной амортизации;
- методы калькуляции себестоимости по переменным затратам, а не по всем затратам;
- применение при расчетах между предприятиями одной фирмы не рыночных цен, а искусственных трансфертных цен.

Как экономический показатель, комплексно характеризующий эффективность использования всех видов ресурсов, размер затрат во многом определяется общим организационно-техническим уровнем производства и условиями его осуществления.

Целенаправленно воздействуя на процессы повышения технического уровня производства и улучшения его организации, предприятия способны управлять уровнем затрат.

В сферу воздействия системы управления должны входить проектные решения, производственные планы, процессы снабжения, транспортировки средств производства и общего хозяйственного руководства. [11, 228]

Если рассматривать конкретно функции управления затратами, то в качестве основных из них допустимо выделить: рационализацию проектирования и подготовки производства, составление смет, нормирование, планирование, учет и контроль, анализ, регулирование и стимулирование.

В упрощенном виде функциональную структуру управления затратами можно представить следующим образом. (См. Рисунок 3)

Управление затратами — одна из важных задач финансовой службы. Важно правильно определить, сколько потрачено на содержание того или иного подразделения, какова себестоимость выпускаемой продукции и как ее снизить без потери качества.

Все статьи затрат любого подразделения делятся на три группы:

- 1) затраты, не подлежащие пересмотру из-за жестких обязательств со стороны предприятия (заработная плата, заключенные договоры);
- 2) затраты, связанные с обязательствами, которые могут быть пересмотрены (существует возможность расторжения договоров, но могут последовать штрафные санкции);
- 3) затраты, которые могут быть отклонены или отложены на другие периоды без значительного ущерба для предприятия.

Исходя из этой классификации сокращение затрат происходит путем поэтапного исключения групп затрат: сначала сокращаются затраты из 3-й группы, потом из 2-й и только в крайнем случае из 1-й.

Пересмотр затрат 1-й группы приведет к необходимости структурных изменений — штата, размеров заработной платы и т.д.

Перед руководителями подразделений, как правило, ставится задача выработать комплекс мероприятий, необходимых для снижения затрат до требуемого руководством уровня. Как показывает практика, оптимизировать затраты в большинстве случаев можно путем проведения организационных изменений в компании. Однако порой для снижения затрат могут потребоваться и более кардинальные меры: смена оборудования, внедрение энергосберегающих технологий и т.д.

Следующие основные подходы к управлению затратами получили широкое распространение как в отечественной, так и в международной практике:

- таргет-костинг;
- кайзен (в переводе с японского — совершенствование);
- ABC - метод;
- стандарт-костинг;
- директ-костинг.

Управление затратами с использованием таргет-костинга применяется в основном на стадии проектирования новой продукции и предполагает выполнение следующих этапов:

- определение цены новой продукции, по которой покупатели готовы ее приобрести;
- определение целевых значений прибыли и себестоимости;
- расчет фактической себестоимости;
- сравнение фактической себестоимости с целевой и разработка мероприятий, позволяющих снизить фактические затраты до заданного уровня.

Основное отличие управления затратами по методу «кайзен» заключается в том, что снижение издержек происходит по уже выпускаемым видам продукции за счет повышения эффективности бизнес-процессов. Менеджмент определяет, насколько должны быть снижены расходы на выпуск производимой продукции, и полномочия по достижению поставленных целевых значений затрат передаются производственным подразделениям. Такую задачу приходится решать большинству финансовых специалистов, которые организуют систему управления затратами в своей компании.

Для того чтобы в короткие сроки снизить себестоимость выпускаемой продукции и в целом затраты по компании, необходимо вначале определить, какие статьи затрат могут быть сокращены, а затем совместно с руководителями производственных подразделений составить план снижения затрат и распределить между менеджерами ответственность за его исполнение.

В основе ABC-метода лежит понятие действия (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие

производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов. [12, 228]

Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующую их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности.

ABC - метод предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы. Например, такие как: логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

Система «стандарт-костинг» имеет характерные особенности. Во-первых, основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, а не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их. Во-вторых, не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, — это делают лишь те из них, которые используют текущие стандарты. В-третьих, выделяются специальные синтетические счета для учета отклонений — по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

К достоинствам системы «стандарт-костинг» относят обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий; установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Система «Директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия.

Российский ученый-экономист А.Д. Шеремет метод «Директ-костинг» называет также методом маржинального дохода, так как основное содержание данного метода представляет собой расчет маржинальной прибыли как разницы между выручкой и переменными издержками на первом этапе. На втором этапе

из маржинальной прибыли вычитают постоянные затраты и получают операционную прибыль. А.Д. Шеремет указывает, что данные о маржинальной прибыли лежат в основе принятия управленческих решений, связанных с сокращением или развитием производства продукции. [4, 70]

То есть, используются в соответствии с перечнем информации, потребляемой при разработке и реализации конкурентной стратегии. Такова первая, упрощенная характеристика исследуемой взаимосвязи метода «Директ-костинг» и конкурентной стратегии предприятия.

1.2. Классификационные признаки затрат в системе «Директ-костинг»

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата директора. Поэтому одним из принципов управления затратами является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работ, оказание услуг). Решить эту задачу, можно лишь используя систему «Директ-костинг». Важным моментом калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения затрат и прибыли.

Система «Директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправдано даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет система «Директ-костинг». [13, 97]

Современная система «Директ-костинг» предлагает два варианта:

- простой «Директ-костинг», при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты
- развитой «Директ-костинг», при котором в себестоимость включаются и прямые переменные и косвенные переменные общехозяйственные расходы.

Учет себестоимости ведется в разрезе переменных затрат, постоянные затраты учитываются в целом по предприятию и их относят на уменьшение операционной прибыли. В процессе применения этого метода определяется маржинальный доход и чистая прибыль. Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат.

«Директ-костинг» позволяет определить критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли.

На современных предприятиях метод «Директ-костинг» применяется в нескольких вариантах:

- Классический «Директ-костинг», предполагающих калькуляцию по прямым затратам,
- Система переменных затрат – калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы,
- Система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей – в калькуляцию включаются все переменные расходы и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом загрузки производственных мощностей предприятия (См. рисунок 4).

Общее в том, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость.

Система «Директ-костинг»

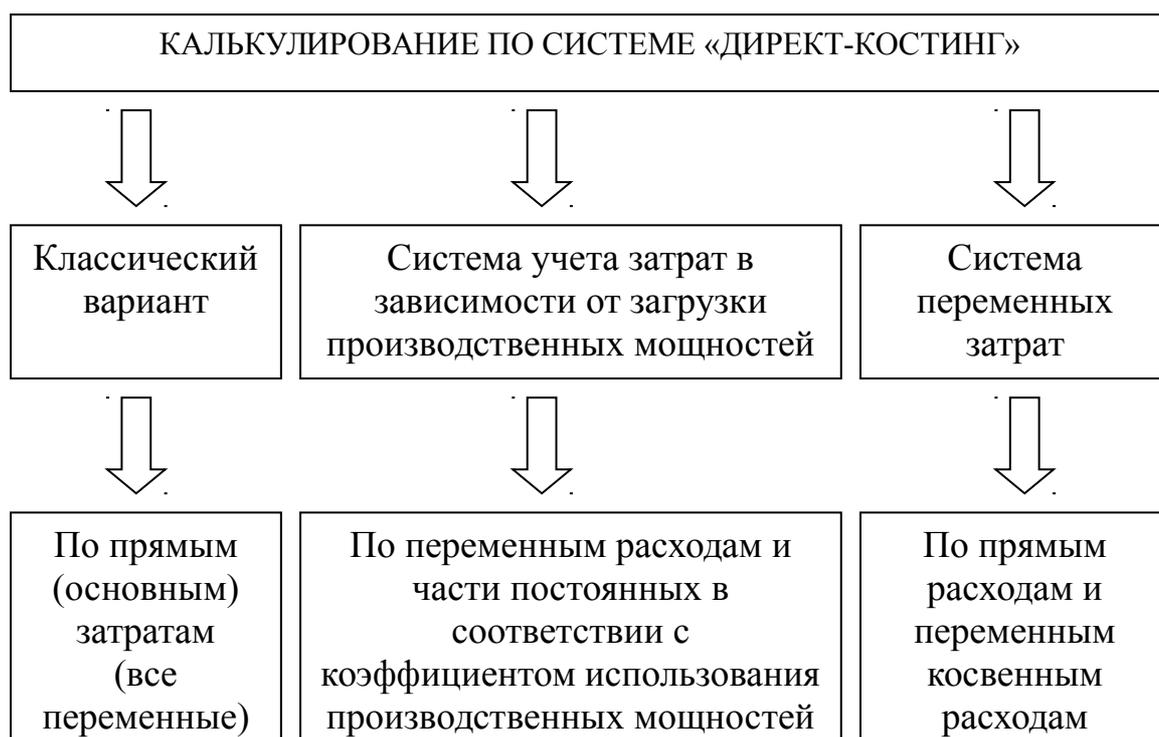


Рисунок 4

Все затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты — непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.). Другие связаны с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание

основных средств в рабочем состоянии и т.д.), а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства (социальные отчисления и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции — косвенно.

В зарубежной литературе основные затраты называются затратами на продукт (product cost), а накладные — затратами периода (period cost). Такое разделение затрат основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они формируют производственную себестоимость изделий и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Они используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции. [14, 70]

Такая группировка затрат редко встречается в отечественной практике. Между тем, она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, т.к. получаемая информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношения объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Производственные затраты включают в себя:

- прямые материальные затраты;
- прямые расходы по оплате труда с социальными отчислениями;
- потери от брака;
- производственные накладные расходы.

Периодические расходы подразделяются на коммерческие, общие и административные расходы. К ним относится существенная часть общей массы расходов на управление, обслуживание производства, сбыт продукции, которая, как считают менеджеры, зависит не от объема производства и продаж, а от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Большое значение в системе «Директ-костинг» имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на переменные и постоянные.

Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;

-выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;

- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства, т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты.

К производственным затратам относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. [15, 70]

К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

К постоянным относят затраты, величина которых в абсолютной сумме в течение отчетного периода практически не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов и др.

График поведения затрат

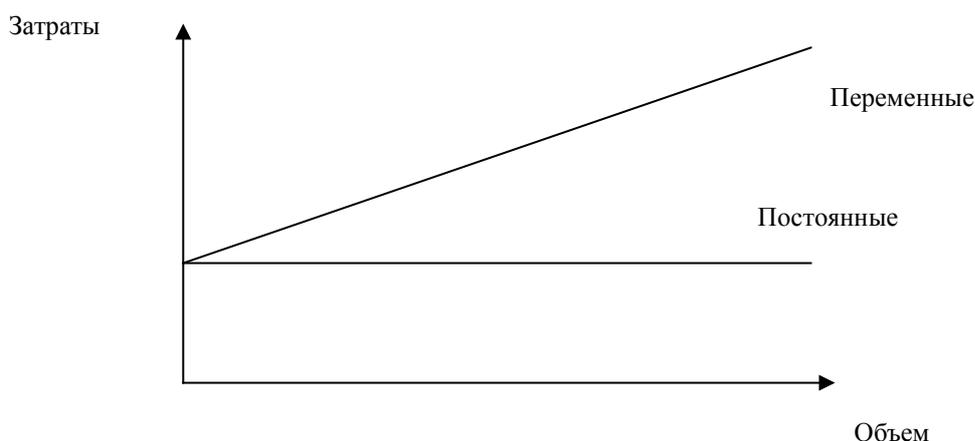


Рисунок 5

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Поведение затрат – это изменение или отсутствие изменения в сумме по статье затрат, связанное с изменениями на уровне хозяйственной операции (таблица 4).

Таблица 4

Поведение затрат

Затраты	Общие	На единицу (удельные)
Переменные	Общая сумма переменных затрат увеличивается и уменьшается прямо пропорционально изменениям объема производства	Переменные затраты на единицу продукции остаются неизменными
Постоянные	Общая сумма постоянных затрат остается одинаковой независимо от объема производства	Постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются по мере увеличения объема производства и увеличиваются, когда объем производства снижается

В реальной жизни некоторые затраты носят двойственный характер, т.е. имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами, или условно-переменными (условно-постоянными). Характеристика затрат представлена в таблице 5.

Таблица 5

Группировка затрат по отношению к объему производства

Классификационная группа	Характеристика	Примерный перечень затрат
Постоянные	Обеспечивают управление производством в целом, не реагируют на изменение объема производства	Амортизация зданий, инвентаря, затраты на их ремонт, оплата труда управленцев предприятия и т. д.
Переменные	Непосредственное участие в технологическом процессе, изменяются вместе с изменением объема производства	Оплата труда основных производственных рабочих, затраты на сырье, технологическое топливо, двигательную энергию и т. д.
Условно-постоянные	Связаны с обслуживанием и управлением производства, слабо реагируют на изменение объема производства, но меняются под воздействием его изменения	Оплата труда работников вспомогательного производства, управленцев цехов, текущий ремонт оборудования, износ специальных инструментов и т. д.

Продолжение таблицы 5

Классификационная группа	Характеристика	Примерный перечень затрат
Условно-переменные	Составляют основу издержек по выпуску продукции, не всегда изменяются пропорционально изменению объема производства	Те же что и переменные, но при изменении производительности труда, улучшении условий производства

Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

По влиянию на результат управленческого решения выделяют принимаемые в расчет (релевантные) и не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные). Принимаемые в расчет затраты – это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. Не принимаемые в расчет затраты не имеют отношения к принимаемому решению, это издержки, которые не зависят от принятого решения.

Например, предприятие располагает зданием. Рассматривается два варианта его использования: создать швейный цех или использовать под склад. В этом случае затраты на содержание здания и коммунальные услуги будут нерелевантными, так как они не зависят от принятого решения. Издержки, связанные с созданием цеха или дооборудованием помещений для использования под склад, напротив — релевантные.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия решений сконцентрировать внимание только на информации, от которой зависит выбор решения, что при значительном объеме исследуемых данных облегчает и ускоряет процесс выработки оптимального решения.

Примером нерелевантных затрат могут служить безвозвратные затраты, т.е. затраты, возникшие в результате прошлых событий, на которые никакое управленческое решение уже не может повлиять.

К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества).

К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т.п. [16]

Маржинальная калькуляция себестоимости - распределение на объект затрат только переменных прямых затрат.

В основе метода лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Опыт составления внутренней управленческой отчетности только начинает накапливаться предприятиями.

Использование системы «Директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах и расходах содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли. [3, 716]

Таблица 6
Назначение показателей

Наименование показателя	Назначение показателя	Расчетная формула
Маржинальный доход	Отражает превышение дохода от реализации над величиной переменных затрат или сумму денежных средств, необходимых для покрытия постоянных затрат и образования дохода от операционной деятельности	$D_m = D_p - S_v$ $D_m = S_f + D_{оп.}$
Удельный маржинальный доход	Отражает превышение продажной цены над величиной переменных затрат на единицу продукции	$d_m = c - s_v,$ где c – цена единицы изделия, s_v – удельные переменные затраты
Коэффициент маржинального дохода	Отражает рентабельность изделий, определяется как доля маржинального дохода в доходе от реализации, %	$K_{д.м.} = D_m / D_p$

Главной особенностью метода «Директ-костинг», основанного на классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий (работ, услуг), а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены.

По системе «Директ-костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая (рисунок 6).

Схема построения отчетов о доходах по системе «Директ-костинг»

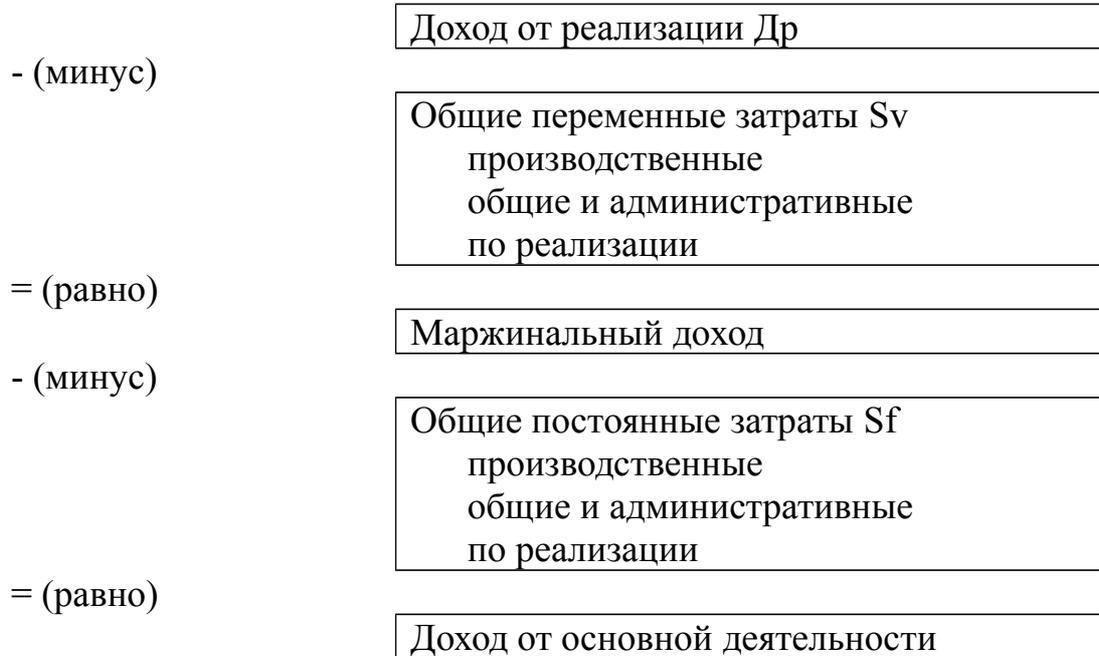


Рисунок 6

Ещё одной особенностью метода «Директ-костинг» является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью. Это изображено на рисунке 7.

Взаимосвязь между «Объемами затрат и прибылью»

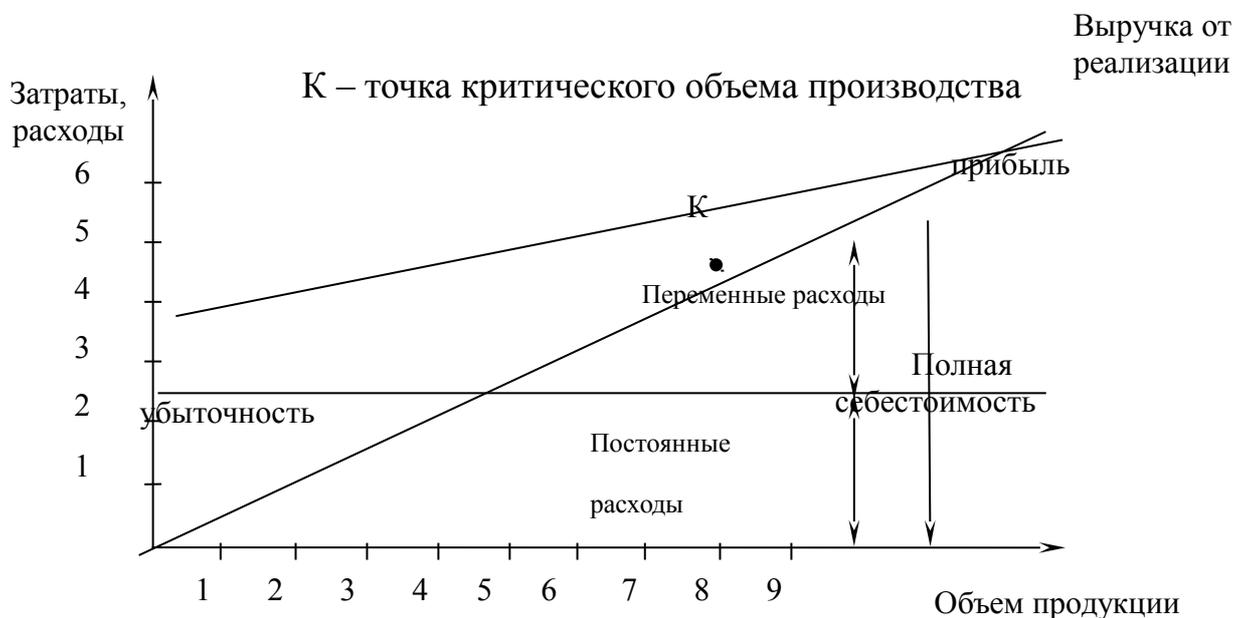


Рисунок 7

Три линии показывают зависимость переменных затрат, постоянных затрат и выручки от объема производства. Точка «К» называется точкой критического объема производства, при котором величина выручки от реализации продукции

равна ее полной себестоимости. Этот график используется при анализе и принятии управленческих решений.

К преимуществам метода «Директ-костинг» можно отнести:

- возможность установления взаимосвязей и пропорций между затратами и объемами производства. Используя методы регрессионного и корреляционного анализа, математической статистики, можно определять формы зависимости конкретного вида затрат от объемов производства или загрузки производственных мощностей; получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема, рассчитать точку безубыточности данного вида продукции и предприятия в целом; прогнозировать поведение себестоимости и отдельных видов расходов в зависимости от факторов объема или мощности, т.е. решать стратегические задачи управления предприятием;

- Директ-костинг позволяет предприятию заострить внимание на изменении маржинального дохода, как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции; выявить изделия с наибольшей рентабельностью, что позволит изменить производственную программу для получения максимального объема прибыли. Это связано, в основном, с тем, что разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий;

- система подает сигналы о необходимости переориентирования производства, что очень важно для достижения целей минимизации риска и снижения неопределенности;

- несомненным преимуществом системы является также возможность взаимодействия с маркетинговой службой организации. Система позволяет просчитать возможные границы интервалов цены для выхода на новый рынок, например, и позволит балансировать на грани рентабельности даже в случае назначения цены на уровне, едва покрывающем переменные затраты. [17, 270]

Однако организация системы «Директ-костинг» имеет и свои недостатки:

- возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. В основном расходы полупеременные, а значит, возникают трудности в их классификации.

Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному;

- «Директ-костинг» не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;

- необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

По применению системы «Директ-костинг» в Казахстане нет официальных данных, возможно это связано с тем, что не разработаны нормативные документы деления затрат на переменные и постоянные.

1.3. Зарубежный опыт управления затратами в системе «Директ-костинг»

Широко распространена система «директ-костинг» в настоящее время в Германии, чаще всего на крупных предприятиях. Ею применяют здесь 54 процента предприятий. Особенно популярна эта система в пищевой промышленности (71,4 процента предприятий) и в строительстве (67,4 процента предприятий).

Австралийский ученый, профессор Г. Зейхт приводит такие результаты анкетирования промышленных предприятий: 10 процентов опрошенных предприятий вообще не имеют системы производственного учета, 50 процентов применяют учет граничных затрат (директ-костинг) параллельно с учетом полной себестоимости и 40 процентов организуют только учет полной себестоимости.

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление коммерческой деятельностью организации все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета - системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит сокращение себестоимости продукции и определение маржинального дохода [4, 56].

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на ее смену пришла новая модель — модель интенсивного развития. Использование этой модели, в свою очередь, потребовало решения стратегических задач управления на основе четкого подразделения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные, производственные и периодические.

Экономисты затрудняются утверждать, кто из ученых стоял у истоков теоретического обоснования такой классификации затрат. Еще в 1781 году Т.Е. Клинштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» на примере металлургического производства показал, как прямые затраты нужно относить на отдельные фазы (передель): добывающее производство; угольное; переработка шлаков; плавка; кузнечное производство. А накладные расходы, по его мнению, следовало списать прямо на счет результатов за период.

Впервые в пользу граничных затрат высказался видный немецкий ученый О. Шмаленбах. В 1899 году в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», опубликованной в газете «Немецкая металлургия», он провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами. Кроме того, в данной статье были упомянуты такие понятия, как первичные накладные расходы, вторичные накладные расходы, постоянные затраты, переменные затраты, прогрессивные затраты и регрессивные затраты. О. Шмаленбах уже тогда считал теоретически правильным относить на конкретных покупателей

только первичные накладные расходы, а вторичные — покрывать за счет валовой прибыли. Идея же организации учета сумм покрытия впервые им была обнародована в его работе «Основы учета себестоимости и политика цен», изданной в 1902 году.

На необходимость четкого разграничения затрат между постоянными и переменными их частями указывал также в 1903 году Г. Гесс. По этому поводу он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам — все оставшиеся элементы» [Hese H. Manufacturing. Capital Costs, Profits and Dividends. — The Ingeneering Magazine — vol. 26. № 3].

Приведенные примеры теоретического и практического приложения идеи разграничения затрат на постоянные и переменные не имели под собой еще основания — их зависимости от объема производства. Такую зависимость впервые обосновал Дж. Кларк. В 1923 году он предложил подразделять валовые издержки производства, в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные. К постоянным, по его мнению, следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в надлежащем состоянии; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным же затратам, согласно Дж. Кларку, следовало относить стоимость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства. [3, 576]

В 1936 году, развивая эти идеи, американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение — «Директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 года в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «Директ-костинг» стал преобладающим методом учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление «Директ-костинга» имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые — переменных. Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода — завышенными.

В 30-е годы XX века исследования в области системы «Директ-костинг» также провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс, Чарльз М. Кноппель. Ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического

объема производства. С помощью этого графика можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли.

Значительный вклад в развитие идеи «Директ-костинг» внес К. Румель, издав книгу «Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин». В ней содержится практическое руководство по использованию учета затрат как информационного инструмента, действующего по принципам «Директ-костинга». Он же ввел понятие «учет затрат по блокам». По его мнению, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделия только пропорциональные затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть «учетом затрат по блокам». Сущность идеи К. Румеля состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.

Значительное развитие система «Директ-костинг» получила после второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства. В результате этого в начале 50-х годов в США ряд компаний стали возвращаться к учету только прямых затрат, но теперь к ним, кроме материалов и заработной платы рабочих, стали относить еще и переменные накладные расходы.

Фактическое внедрение системы «Директ-костинг» в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 году ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время «Директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции — «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

Западногерманский экономист Д. Бернер писал о методе учета условно – переменных расходов, «Директ - костинг» - это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы и переменные косвенные расходы – вовлекаются в счисление себестоимости изделий. Постоянные расходы учитываются на счете прибылей и убытков. Как видно из этого определения основной характеристикой «Директ-костинга» является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства [6, 18].

Поскольку речь идет о зарубежной системе необходимо перечислить варианты классификации затрат, используемых на Западе. Здесь выделяют три элемента (номенклатурные статьи) затрат: прямые материалы; прямая заработная плата; накладные расходы. При этом прямые материалы и прямая заработная плата представляют собой основные расходы.

Важнейшими видами затрат, подлежащими учету на Западе являются: затраты на заработную плату; материальные затраты, затраты на энергию; на ремонты; налоги, взносы, страхование; затраты на амортизацию; проценты, риски; прочие затраты. Этот перечень может измениться в зависимости от национальных особенностей учета и степени его детализации.

С целью организации учета по местам возникновения затрат предприятие подразделяется на производственные элементы различной степени детализации, где осуществляются планирование, учет и контроль косвенных расходов. Затраты, учитываемые и планируемые в данном месте возникновения являются для него прямыми. Учет по местам возникновения дает представление о горизонтальной структуре затрат предприятия. Организация только учета на предприятии дает возможность контроля за формированием затрат и ответственностью за их целесообразность и обоснованно распределять косвенные затраты по носителям затрат [6, 45].

Под учетом по носителям затрат в западном управленческом учете понимают отнесение затрат на их носители. Носители затрат – продукция, работы или услуги предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

Цель организации учета результатов за период – выявление общего результата предприятия за отчетный период. Для этого общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат; определяют величину маржинального дохода за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли предприятия из этой величины вычитают сумму постоянных затрат.

Существовавший до экономической реформы порядок исчисления полной себестоимости, по мнению венгерских экономистов имел существенные недостатки: любой способ косвенного включения затрат в себестоимость продукции не мог быть на 100 процентов точным, и потому результаты калькулирования спорны; процедура распределения косвенных затрат трудоемка. Поэтому были приняты новые «Основные положения калькулирования себестоимости продукции», где был по-новому обоснован состав себестоимости, составление краткосрочных (поквартальных) калькуляций было признано не обязательным.

Для современного этапа развития учета на Западе в широком смысле характерным является процесс интеграции собственного учета, анализа, контроля и принятия управленческих решений в единую систему управления предприятием, основанную, прежде всего на применении компьютеров и ориентирующуюся все более и более на выбор стратегических целей экономического и финансового развития фирмы. Одна из таких систем – система контроллинга, получившая за рубежом довольно широкое распространение. Одним из основных элементов и необходимых условий для

практической реализации этой системы является организация учета затрат и результатов по системе «директ-костинг».

Таким образом, важнейшим объективным условием применения «Директ-костинга» станет эффективное формирование рыночной экономики, что влечет за собой изменение требований к бухгалтерскому учету, прежде всего в направлении повышения его оперативности, гибкости и аналитичности предоставляемой информации [10, 115].

Схема построения отчетов по системе «Директ-костинг»

	Выручка (Количество проданной продукции x цену)
- (минус)	Себестоимость реализованной продукции (переменная) = Запасы готовой продукции на начало + Себестоимость произведенной продукции – Запасы готовой продукции на конец
= (равно)	Маржинальный доход
- (минус)	Постоянные производственные накладные расходы и непроизводственные расходы (административные и по реализации)
= (равно)	Операционная прибыль

Рисунок 7

2 АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МУКОМОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ ПАВЛОДАРСКОЙ ОБЛАСТИ

2.1. Анализ мукомольной отрасли и ее сырьевой базы

Основными характеристиками современных мукомольных предприятий являются непрерывность и поточность технологического процесса, высокие коэффициенты энерговооруженности и механизации труда.

Производством муки с целью удовлетворения потребности населения занимаются функционирующие крупные, средние и малые мукомольные предприятия. В 2007г. общее количество мукомольных предприятий составило 1249 единиц, из них 1115 – малые предприятия, или 92,7 процента.

Несмотря на доминирующий удельный вес количества малых предприятий, наибольшая доля валового объема производства муки (71,9 процента) выработана крупными и средними мукомольными предприятиями, что является позитивным явлением, так как будущее за крупными предприятиями, у которых больше шансов на конкурентоспособность в связи с вступлением Казахстана в ВТО.

Мука - важнейший продукт переработки зерна, сырье для производства незаменимых продуктов питания человека – хлеба, хлебобулочных и макаронных изделий, удовлетворяющих значительную часть его суточной потребности в жизненной энергии и питательных веществах. [18]

Особенностью мукомольной отрасли является то, что большинство входящих в нее предприятий сочетают несколько видов деятельности и, как показывают исследования, в последний период наблюдается процесс динамичного комбинирования производства.

Число объединенных предприятий, сочетающих заготовительную и промышленную деятельность, постоянно возрастает. Кроме того, вновь созданные мукомольные предприятия диверсифицированы, т.е. выпускают макароны, крупы и другие виды продукции из зерна.

Конкурентоспособность мукомольных предприятий, их финансовая устойчивость, эффективность деятельности и дальнейшее развитие находятся в прямой зависимости от ассортимента выпускаемой продукции.

Чем насыщеннее ассортимент, тем больше видов готовой продукции направляется в сферу торговли, тем лучше удовлетворяются запросы различных слоев населения и, как следствие, повышается финансовая устойчивость предприятий.

Например, ТОО «Мука Казахстана» является одним из крупных в РК мукомольных предприятий, которое производит несколько видов муки (высшего, первого, второго сорта), крупы (манную, пшеничную, перловую) и различные зерноотходы.

Вся продукция сертифицирована и обеспечивает мукой не только внутренний рынок, но и осуществляет экспорт продукции в Узбекистан, Кыргызстан, Туркменистан, Таджикистан, Украину. Динамика производства муки и мучных изделий в Павлодарской области за 2004-2007 годы представлена в таблице 7.

Таблица 7

Динамика производства муки и мучных изделий в Павлодарской области (2004-2007гг)

Наименование продукции	2004	2005	Отклонение от 2004г.	2006	Отклонение от 2005г.	2007	Отклонение от 2006г.
Мука из культур зерновых и растительная, тонн	72012	85995	13983	98650	12655	74060	-24590
Хлеб свежий, тонн	55943	58096	2153	60552	2456	60896	344
Макароны, лапша, изделия мучные аналогичные, тонн	1349	2365	1016	6673	4308	5430	-1243

Из данных таблицы мы видим что, в 2005г. и в 2006г. наблюдается рост производства муки на 13983 и 12655 тонн соответственно, а в 2007г. произошло снижение объемов производства муки на 24590 тонн и мучных изделий (макароны, лапша и др.) на 1243 тонны. Объемы производства хлеба в 2007г. в сравнении с 2006г. увеличились незначительно на 344 тонны.

Динамика производства муки и мучных изделий по Павлодарской области в 2008г. по месяцам представлена в таблице 8.

Таблица 8

Производство муки и мучных изделий по Павлодарской области в 2008г.

Месяц	Мука из зерновых и растительная; смеси тонкого помола		Хлеб свежий		Макароны, лапша, изделия мучные аналогичные	
	тонна	%	тонна	%	тонна	%
1	2	3	4	5	6	7
Январь	6225	9,8	5207	8,3	377	7,5
Февраль	4636	7,3	5102	8,1	400	8,0
Март	5465	8,6	5519	8,8	357	7,1
Апрель	6976	11,0	5654	9,0	398	8,0
Май	6505	10,3	5667	9,0	362	7,2
Июнь	6446	10,2	5665	9,0	408	8,2
Июль	6547	10,3	5126	8,1	395	7,9
Август	5053	8,0	5006	7,9	470	9,4
Сентябрь	4500	7,1	5006	7,9	428	8,6
Октябрь	4156	6,6	5027	8,0	404	8,1
Ноябрь	3143	5,0	5053	8,0	471	9,4
Декабрь	3787	6,0	4993	7,9	533	10,7
Всего	63439	100	63025	100	5003	100
Отклонение от 2007г.	-10621	-	2129	-	-427	-

Производство муки в 2008г. по сравнению с 2007г. снизилось на 10621 тонну и мучных изделий на 427 тонн. Хлеба произведено на 2129 тонн больше. Рассматривая производство муки и мучных изделий по месяцам, мы видим, что наибольший удельный вес производства муки приходится на период с апреля по июль, что составляет 11 % и 10,2 % соответственно. А наименьший удельный вес – на ноябрь, декабрь – 5 и 6 процентов. По производству хлеба резких колебаний не наблюдается, в течение всего года от 8 до 9 процентов. Так как хлеб имеет стабильный уровень спроса, человек потребляет хлеб ежедневно. По производству макарон наибольший удельный вес приходится на декабрь. Динамика производства муки и мучных изделий по месяцам 2008г. наглядно представлена на рисунке 8.

Диаграмма динамики производства муки и мучных изделий по месяцам 2008г.

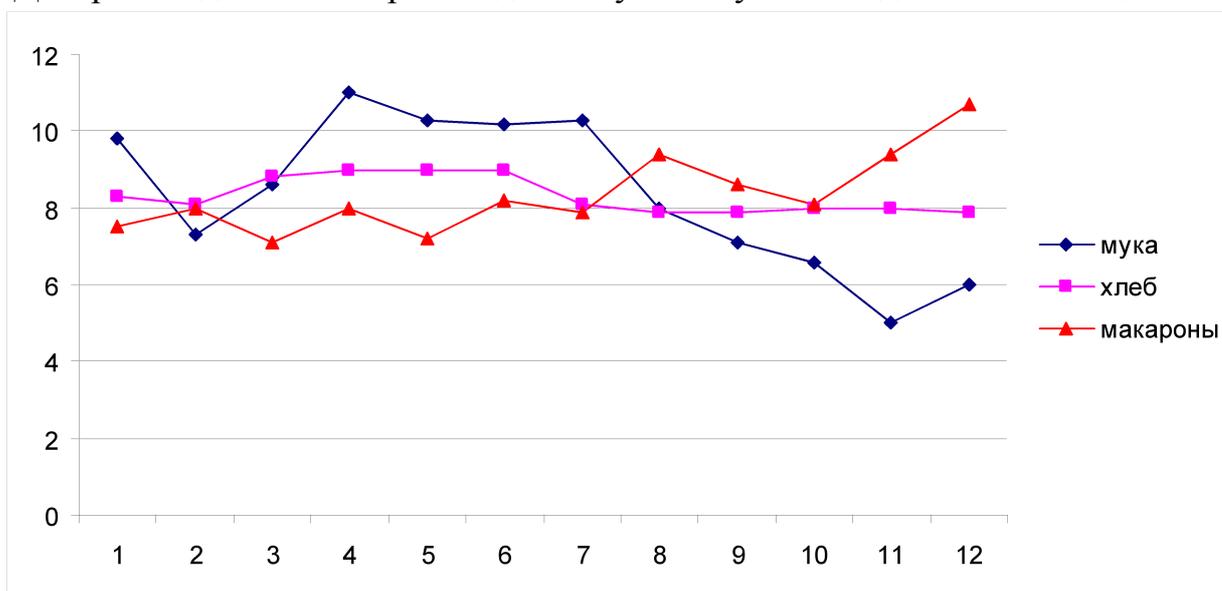


Рисунок 8

Таблица 9

Производство муки и мучных изделий в разрезе городов и районов Павлодарской области (2004-2006 гг.)

Наименование городов и районов	Мука из зерновых и растительная; смеси тонкого помола; тонн			Хлеб свежий; тонн			Макароны, лапша, изделия мучные аналогичные, тонн		
	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006
	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Павлодар	67147	83071	95279	20855	23998	25934	1161	2206	6384
Аксу	-	8	5	5915	5262	4577	35	-	-
Экибастуз	19	-	-	3890	11232	12819	71	52	161
Актогайский	540	-	-	1917	1514	1478	39	-	-
Баянаульский	-	-	-	2935	2330	2219	-	24	1
Железинский	968	538	572	2675	1716	1727	19	2	-
Иртышский	1921	1129	1146	3875	2234	2490	6	8	30
Качирский	513	464	203	3111	2009	2043	26	-	-
Лебяжинский	71	18	-	1990	1325	1233	-	-	-

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Майский	-	-	-	1561	1068	1068	-	-	-
Павлодарский	211	231	946	2579	2290	2380	28	52	83
Успенский	170	185	235	2053	1250	1178	9	21	14
Щербактинский	452	351	264	2587	1868	1406	-	-	-
Всего по области	72012	85995	98650	55943	58096	60552	1349	2365	6673

Рассматривая производство муки и мучных изделий в разрезе городов и районов Павлодарской области мы видим, что лидирующую позицию занимает г.Павлодар. Не налажено производство муки в г. Экибастузе, в Актогайском, Баянаульском, Лебяжинском, Майском районах. Отсутствует производство изделий мучных (макарон, лапша) в г. Аксу, в Актогайском, Железинском, Качирском, Лебяжинском, Майском, Щербактинском районах.

На уровень цены на муку влияют конъюнктура зернового рынка, конъюнктура рынков-потребителей и др. Цены на пшеницу, и как следствие, на муку подвержены сезонным колебаниям, понижаясь со сбором нового урожая и возрастая к концу сезона, когда запасы минимальны.

Цена на муку находится в прямой корреляции с ценой на зерно. В период высокого роста цен на зерно стоимость муки также растет, хотя цена на хлеб, как на социально значимый продукт, должна оставаться неизменной. В этот период хлебозаводы не имеют прибыли, некоторые работают убыточно, используя наличные запасы сырья на складе. [19]

Наблюдается тенденция увеличения разрыва между ценами на сырье и готовую продукцию из него по всем стадиям товародвижения и видам сырья.

Искусственно сдерживаемые цены на хлеб со стороны государства делают невозможным стратегическое управление бизнесом в целом, что в конечном итоге наносит ущерб по потребительскому качеству и разнообразию ассортимента.

Ситуацию можно разрешить субсидированием зернопроизводителей, они за счет этого снизят цену на зерно.

Для обеспечения благоприятной ситуации на рынке зернопродуктов необходимо поддержание рационального соотношения между закупочными, оптовыми и розничными ценами в продуктовой цепи: цена поставки зерна – цена хранения и подработки зерна – оптовая цена на муку – розничная цена на хлеб.

В целях создания устойчивого паритета цен необходимо государственное регулирование процессов формирования цен, исключая значительные колебания на отдельные виды ресурсов, а также создание условий, обеспечивающих развитие воспроизводственных процессов.

Потребителями продукции мукомольной промышленности являются хлебопекарная, макаронная, кондитерская и комбикормовая промышленность, розничная торговля и общественное питание.

Из перечисленных отраслей крупнейшую отрасль пищевой промышленности представляет хлебопекарная. Основная продукция

хлебопекарных предприятий – хлеб и хлебобулочные изделия различных видов и сортов – является необходимым продуктом ежедневного потребления населения Казахстана, что обуславливает стратегическое значение хлебопекарной промышленности.

Средние цены на основные продукты питания в марте 2009 года представлены в таблице 10.

Таблица 10

Средние цены на основные продукты питания в марте 2009 года

	Цена в г. Павлодаре (тенге)	В среднем по республике (тенге)	% к среднереспублика нской цене
Хлеб из муки в/ сорта	88	124,54	70,7
Хлеб из муки 1 сорта	82	77,94	105,2
Хлеб ржано-пшеничный	124	122,49	101,2
Вермишель	145	151,94	95,4
Печенье	210	262	80,2
Мука пшеничная в/сорта	75	102,51	73,2
Мука пшеничная 1 сорта	57	84	67,9
Пряники	215	235,54	91,3
Крупа манная	91	121,3	75
Пшено	95	116,68	81,4
Крупа гречневая	109	136,68	79,7
Крупа овсяная	120	166,12	72,2

Цена на муку высшего и первого сортов в г. Павлодаре значительно ниже цены в среднем по Республике, разница составляет 27 тенге, но цена на хлеб из муки 1 сорта в Павлодаре выше среднереспубликанской: 82 тенге за кг против 78.

Развитие мукомольной промышленности непосредственно связано с наиболее полным использованием технологического потенциала зерна и благоприятных возможностей сырьевой базы.

В связи с этим возрастает необходимость исследования эффективности функционирования хозяйственного механизма в зерновом производстве, особенностей формирования ценового механизма, управления затратами, выявления межотраслевых и межхозяйственных диспропорций цен, обоснование приоритетных направлений устойчивого развития зернового хозяйства.

В 2007 году собран рекордный урожай зерновых культур, объем которого в весе после доработки, по данным Агентства Республики Казахстан по статистике, составил 20,1 млн. тонн при урожайности 13,3 ц/га, что соответственно на 3,6 млн. тонн и 1,6 ц/га больше уровня, достигнутого в 2006 году. В целом данный объем позволяет обеспечить внутреннюю потребность страны до нового урожая и экспортный потенциал порядка 10,0 млн. тонн (в том числе в виде зерна - 7,5 млн. тонн, муки в зерновом эквиваленте - 2,5 млн. тонн).

Общий уровень производства и экспорта зерна увеличился с 4,4 в 2002 до 6,8

млн. тонн в 2007 году, т.е. на 2,4 млн. тонн. В 2006-2007 гг. по экспорту пшеницы Казахстан занял 7 место в мире, экспорту муки - 1-ое место.

Экспорт зерна и муки (в зерновом эквиваленте) за 2002-2007 годы, млн. тонн

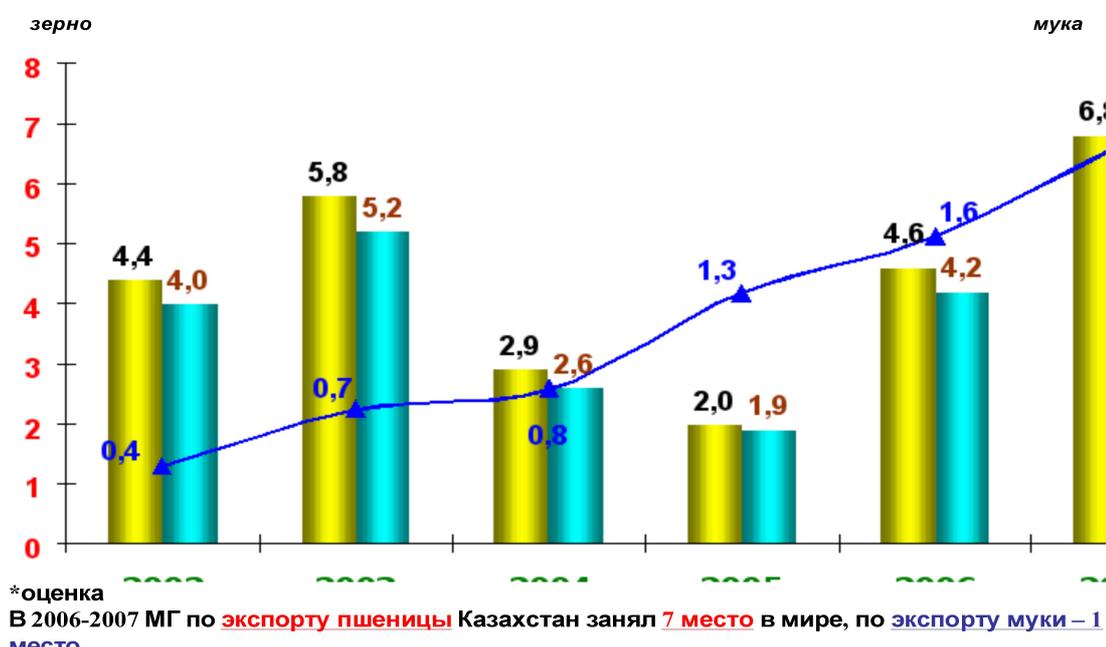


Рисунок 9

В 2007 году отгружено на экспорт 6,8 млн. тонн зерна. Кроме того, экспортировано около 1,5 млн. тонн муки, что в переводе на зерно составляет 2,1 млн. тонн. Таким образом, объем экспорта зерна, с учетом муки в зерновом эквиваленте, составил за 2007 год 8,9 млн. тонн. При этом объем экспорта зерна по сравнению с уровнем, достигнутым в 2006 году, возрос на 2,2 млн. тонн (47,6%), муки - на 339,9 тыс. тонн (30,3%). Сумма экспортной выручки от реализации зерна и муки прогнозируется на уровне 1542,7 млн. долларов США, что на 801,4 млн. долларов США или в 2,1 раза больше уровня, достигнутого в 2006 году. [20]

В качестве сырья на зерноперерабатывающих предприятиях используют весь видовой состав произведенного в республике продовольственного зерна. Все закупаемое зерно проходит входной контроль на такие параметры: влажность; органолептические показатели (вкус, запах, цвет); количество и качество клейковины; натуральный вес; сорная и зерновая примеси; зараженность вредителями хлебных запасов; стекловидность; типовой состав.

Это позволяет производить следующий ассортимент продукции:

- из пшеницы – муку пшеничную хлебопекарную и макаронную высшего, первого и второго сортов, обдирную различного состава, крупу манную;
- из ржи – муку ржаную, обдирную, обойную;
- из крупяных культур (просо, гречиха) – крупу ячневую, перловую, пшеничную, крупчатку, пшено.

Наличие зерновых и бобовых (на зерно) культур в разрезе областей на 1 января 2009 года представлено в таблице 11.

Северный Казахстан охватывает территорию Костанайской, Северо-

Казахстанской, Акмолинской, Павлодарской областей. Это основной регион в республике по производству зерна.

Наличие на 1 января 2009г. зерновых и зернобобовых культур составляет наибольший удельный вес в Костанайской области -29,65%, в Северо-Казахстанской – 26,93%, в Акмолинской – 23,57%, в Павлодарской области – 1,51%. В сумме это составляет 81,66%. [21]

Для мукомольных предприятий, расположенных в северном регионе, преимуществом является близость к сырьевой базе и обеспеченность зерном, а слабой стороной – низкий уровень концентрации населения и поэтому переизбыток производимой муки. Для них основным рынком сбыта является южный район. [22]

Таблица 12

Посевная площадь зерновых и зернобобовых культур по Павлодарской области (2004-2007гг)

Хозяйства	2004		2005		2006		2007	
	тыс. га	Уд. вес, %						
Всего	578,0	100	586,8	100	555,1	100	634,4	100
Сельхозпредприятия	251,4	44	254,5	43	271,9	49	299,2	47
Крестьянские хозяйства	325,8	56	331,0	57	283,0	51	335,2	53
Хозяйства населения	0,8	-	1,3	-	0,2	-	-	-

Наибольший удельный вес за 2004-2007гг. занимают площади крестьянских хозяйств. [23] В сравнении с 2004-2005гг. в 2006г. наблюдается уменьшение посевных площадей, в 2007г. – увеличение.

Таблица 13

Валовой сбор зерна по Павлодарской области (2004-2007гг) тыс. тонн

Хозяйства	2004	2005	Отклонение от 2004г.	2006	Отклонение от 2005г.	2007	Отклонение от 2006г.
Всего	354,9	286,8	-68,1	354,7	67,9	514,7	160
Сельхозпредприятия	149,2	123,8	-25,4	164	40,2	239,4	75,4
Крестьянские хозяйства	205,2	162,4	-42,8	190,5	28,1	275,3	84,8
Хозяйства населения	0,5	0,4	-0,1	0,2	-0,2	-	-

В 2007г. по сравнению с 2006г. наблюдается увеличение валового сбора зерна на 160 тыс.тонн., в том числе сельхозпредприятиями на 75,4 тыс. тонн и крестьянскими хозяйствами на 84,8 тыс.тонн.

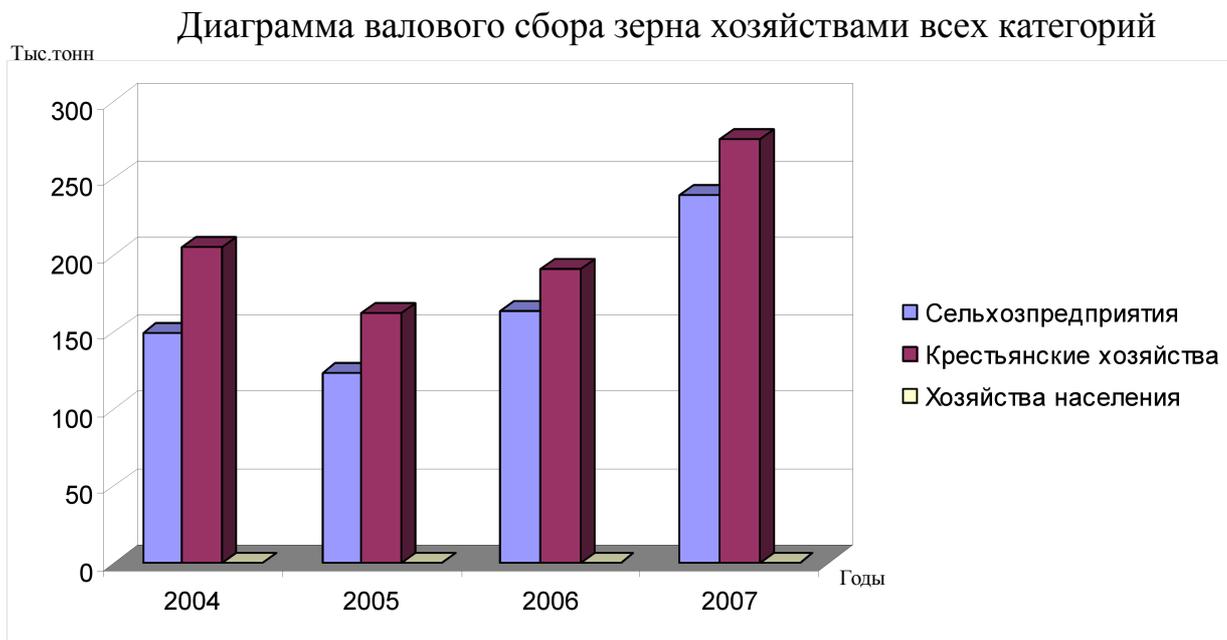


Рисунок 10

Важным условием эффективного функционирования зернового хозяйства является формирование и разработка действенного механизма ценообразования, решение проблем которого, заключается в разработке концептуальных основ ценообразования, — и на этой почве создание регулируемого ценового механизма. Данный механизм должен учитывать законы спроса и предложения, то есть лишенного недостатков системы планового ценообразования (несбалансированность сфер производства и потребления, несогласованность межотраслевых интересов), с одной стороны, а с другой — имеющего преимущество перед стихийным рыночным механизмом установления цен (нестабильность рыночных цен и отсутствием устойчивости экономического роста).

Цены играют важную роль в развитии сельского хозяйства. От уровня цен зависят экономическая эффективность производства, расширенное воспроизводство, оплата и материальное стимулирование труда, рациональное соотношение пропорций в развитии отраслей хозяйства.

Цена сельскохозяйственной продукции, в отличие от цен в других отраслях, формируется на основе общественно необходимых затрат труда и средств, необходимых для худших условий аграрного производства. При рыночной экономике в цене отражаются не только затраты или стоимость продукции, но и условия обмена товаров, спрос и предложения, конъюнктура рынка, качество продукции, налоговая политика, внутриотраслевая и межотраслевая конкуренция, конкурентоспособность товара.

В результате действий вышеперечисленных рыночных факторов цена колеблется вокруг стоимости, то поднимаясь, то опускаясь ниже нее.

Для эффективного ведения хозяйствования необходимо решение проблемы диспаритета цен между продукцией сельского хозяйства и промышленности, который осуществляется установлением оптимального соотношения государственного регулирования и саморегулирования цен на аграрном рынке, где важное стратегическое значение имеет зерновой рынок.

Зерновой рынок выражает всю совокупность рыночных отношений, связанных с деятельностью зернового подкомплекса АПК, ресурсопроизводящих отраслей, зернового хозяйства, переработки, хранения и реализации конечной продукции. Он обеспечивает свободное движение зерна и зерновой продукции, средств производства, услуг и научно-технических достижений для зернового подкомплекса как внутри республики, так и во взаимоотношениях с другими государствами, то есть выступает единым пространством для конкуренции зернопроизводителей и торговых посредников в АПК. [24]

Установлено, что поскольку уровень рыночной цены на зерно определяется соотношением спроса и предложения, а предложение (и рыночная цена) имеет резкие годовые колебания в зависимости от складывающихся природно-климатических условий и иных факторов, то для зернопроизводителей не столько важен высокий уровень рыночной цены в какой-либо отдельный год, сколько ее стабильность во времени.

Стабильности способствует установление минимальных гарантированных защитных цен на отдельные виды зерна, закупаемые в государственные ресурсы, а также проведение государственных товарных и закупочных интервенций.

Рыночное ценообразование в зерновом производстве призвано способствовать поощрению производства и поддержки доходности сельских товаропроизводителей. Поэтому создание приоритетных экономических условий для развития зернового хозяйства, введение его в разряд первостепенных задач, отработка рыночного механизма хозяйствования обеспечит высокоэффективное производство зерна, ускорит решение проблемы удовлетворения населения в высококачественном продовольствии.

Как показывает мировая практика, для поддержания отечественных товаропроизводителей и стимулирования роста производства зерна следует ввести компенсационную ценовую надбавку. Ее величина должна представлять разницу между целевой ценой и фактически реализованной. Применение этой надбавки возмещает производителям указанную разницу при реализации зерна на рынке по ценам ниже целевой.

Первопричиной падения объемов производства является нехватка средств на обновление парка машин, на закуп элитных семян, удобрений, на необходимое количество ГСМ.

В результате, в производстве зерновых культур перестали соблюдаться севообороты, была нарушена система семеноводства, осеннюю обработку почвы стали проводить только на 1/3 необходимой площади и т. д. Кроме того, низкая культура земледелия, недостаточные объемы вносимых минеральных удобрений, использование некачественных семян обуславливают урожайность зерновых ниже потенциально возможной в 1,5-2 раза, при этом среднее

содержание клейковины в зерне пшеницы снизилось с 28-32% в 1986—1991 гг. до 20,8-23,7% в 1992-2003 гг.

Таблица 14

Изменение цен реализации по видам продукции на конец периода, в процентах к декабрю предыдущего года (прирост +, снижение –)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Продукция сельского хозяйства	24,9	8,3	-2,3	31,7	4,0	0,4	9,5	39,1	19,3
Продукция растениеводства	36,6	5,6	-10,0	49,1	-1,4	-7,2	10,3	54,2	21,3
Зерновые культуры	39,4	6,2	-12,1	53,0	-0,2	-8,7	9,9	59,3	22,7
пшеница	41,1	5,1	-12,8	60,2	-1,7	-11,8	11,0	63,9	21,8
кукуруза	13,9	11,1	-4,2	11,1	15,2	5,5	-2,2	45,1	19,2
рис	35,6	0,7	5,2	6,3	2,3	11,8	8,9	18,3	43,3
ячмень	34,8	17,2	-15,7	26,0	9,0	4,0	2,0	50,9	18,9
рожь	-2,6	3,8	1,0	8,2	4,7	-0,7	-1,8	9,4	31,6
овес	14,8	7,5	7,6	18,0	12,3	1,9	4,9	12,6	20,0
гречиха	5,5	-0,9	2,6	8,4	-2,0	-3,8	9,8	10,4	7,5
просо	0,6	4,9	-5,6	24,0	9,7	8,4	6,2	8,7	4,8
Семена подсолнечника	2,8	9,1	21,9	-1,3	2,2	4,4	-0,2	21,2	20,9

Из представленной динамики цен на пшеницу мы наблюдаем неоднозначную ситуацию. Рост цен произошел за счет увеличения спроса на пшеницу с высоким содержанием протеина. Снижение цен объясняется падением мировых цен на этот вид продовольствия. Также на динамику цен оказывает влияние колебание курсов валют.

2.2. Анализ динамики себестоимости муки (по сортам)

Себестоимость продукции – важнейший показатель экономической эффективности ее производства, отражающий все стороны производственной деятельности и аккумулирующий результаты использования всех производственных ресурсов. Снижение себестоимости — одна из первоочередных и актуальных задач каждой отрасли, каждого хозяйства. От его уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятия, его финансовое состояние, темпы расширенного воспроизводства.

Анализ себестоимости муки позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост, установить резервы и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции. В таблице 15 представлен анализ динамики себестоимости 1 тонны муки по сортам в среднем по Республике Казахстан, по Павлодарской области и по ТОО «Мука Казахстана» за период 2005-2008гг.

Таблица 15

Анализ динамики себестоимости 1 тонны муки (по сортам)

	2005г.	2006г.	Откло нение от 2005г.	2007г.	Откло нение от 2006г.	2008г.	Отклоне ние от 2007г.
В среднем по РК							
Мука в/сорта	29098	33983	4885	35715	1732	40217	4502
Мука 1 сорта	26188	28428	2240	29317	889	36714	7397
Мука 2 сорта	23567	25862	2295	28073	2211	32924	4851
По Павлодарской области							
Мука в/сорта	27017	30560	3543	31970	1410	37260	5290
Мука 1 сорта	21898	23980	2084	26870	2890	34380	7510
Мука 2 сорта	20576	23015	2439	25170	2155	29565	4395
ТОО «Мука Казахстана»							
Мука в/сорта	26757	29760	3003	30880	1120	36870	5990
Мука 1 сорта	21976	24100	2124	26060	1960	33790	7730
Мука 2 сорта	20498	23150	2652	24840	1690	28970	4130

На протяжении последних трех лет наблюдается увеличение себестоимости. На рост себестоимости муки основное влияние оказывает увеличение издержек производителей. За последние годы возросли цены на зерно, тарифы на отопление, энергоснабжение, водоснабжение, стоки. Немаловажным фактором является и удорожание горюче-смазочных материалов.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:

- полная себестоимость работ в целом и по элементам затрат;
- отдельные статьи затрат;
- влияние на нее объемов производства.

Источниками информации являются: отчет о затратах на производство и реализацию продукции, плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции, данные синтетического и аналитического учета затрат по основному и вспомогательным производствам, производственные отчеты и т.д.

При сложном производстве фактический объем производства отличается от планового. Причины отклонений можно разграничить на зависящие и независящие от конкретного центра ответственности или конкретного исполнителя.

Например, при поставке зерна не соответствующего технологическим характеристикам изменяются качественные характеристики готового изделия (муки), кроме того, эта же причина приводит к увеличению расхода зерна на единицу готовой продукции (кг).

В таблице 16 приводится расчет объема производства продукции в ТОО «Мука Казахстана» за 2007г. по многосортному помолу пшеницы мягкой третьего класса в количестве 12199978 кг. (ПРИЛОЖЕНИЕ 1)

Таблица 16

Расчет объема производства продукции по многосортному помолу пшеницы мягкой 3 класса за 2007г. в ТОО «Мука Казахстана»

Вид продукции	Базисный выход		Фактический выход		Отклонение от норм	
	В %	В кг	В %	В кг	В %	В кг
Мука в/сорта	13	1585997	9,44	1151678	-3,56	-434319
Мука 1 сорта	45	5489990	39,42	4809231	-5,58	-680759
Мука 2 сорта	5	609999	5,45	664899	0,45	54900
Мука Казахстанская	5	609999	10,15	1238298	5,15	628299
Крупа манная	2	244000	2,01	245220	0,01	1220
Мука обойная	5	609999	1,14	139080	-3,86	-470919
Кормовые отходы	2,8	341599	4,39	535579	1,59	193980
Отруби	21,5	2622995	24,55	2995095	3,05	372100
Негодные отходы	0,7	85400	3,45	420899	2,75	335499
Итого	100	12199978	100	12199978	0	0

Из данных таблицы 16 мы видим, что при переработке 12200 тонн пшеницы на предприятии получили определенное количество разнообразной продукции. Наибольший удельный вес приходится на муку 1 сорта – 39,42%, муки казахстанской – 10,15%, муки высшего сорта – 9,44%, муки 2 сорта – 5,45%, имеются негодные отходы в размере 3,45%.

Также наблюдаются отклонения фактического выхода продукции от планового. По муке высшего сорта и муке 1 сорта фактический выход меньше базисного на 3,56% и 5,58% соответственно. А по муке 2 сорта и муке Казахстанской фактический выход превысил плановые показатели на 0,45% и 5,15% соответственно. Отрицательным показателем является превышение от нормы негодных отходов на 2,75%. Все это связано со спецификой переработки зерна в муку.

В таблице 17 приводится расчет изменения себестоимости продукции и затрат на объем производства за два года.

Таблица 17

Расчет изменения себестоимости продукции и затрат на объем производства в сравнении за 2006 и 2007гг.

Вид продукции	Себестоимость 1 т продукции, тыс. тенге		Затраты на фактический объем производства в 2006г		Затраты на фактический объем производства в 2007г		Отклонение затрат на фактический объем производства 2007г. от 2006г.	
	в 2006г.	в 2007г.	Сумма, тыс. тенге	%	Сумма, тыс. тенге	%	Сумма, тыс. тенге	%
Мука в/сорта	30,0	32,3	87721	22,5	32008	14,2	-55713	-8,3
Мука 1 сорта	24,1	26,0	178470	46,0	124218	55,1	-54252	9,1
Мука 2 сорта	23,1	24,8	18303	4,7	14543	6,5	-3760	1,8
Мука Казахстанская	21,8	22,1	69203	17,8	38613	17,2	-30590	-0,6
Крупа манная	32,9	35,3	23151	6,0	8502	3,7	-14649	-2,3
Отруби	18,3	19,7	11576	3,0	7459	3,3	-4117	0,3
Итого	25,0	26,7	388424	100	225343	100	-163081	0

Себестоимость 1 тонны муки по сортам увеличилась, а затраты на объем производства в 2007г. уменьшились в сравнении с 2006г. в связи с тем, что на предприятии в 2007г. наблюдались перебои с наличием сырья.

Взаимосвязь объема производства и затрат на производство продукции должна учитываться при анализе себестоимости как всего выпуска, так и единицы продукции.

Рассмотрим характер изменения себестоимости продукции под влиянием объема производства (таблица 18).

Общая сумма постоянных расходов в размере 7700,0 тыс. тенге является фиксированной для всех объемов производства. Абсолютная ее величина не изменяется с увеличением объемов производства продукции, однако на единицу продукции затраты уменьшаются пропорционально их росту. Объем производства увеличился в 5 раз, постоянные расходы на единицу продукции изменились так же. Переменные расходы в себестоимости всего выпуска растут пропорционально изменению объема производства, зато в себестоимости единицы продукции они составляют постоянную величину.

При увеличении объема производства муки возрастают только переменные расходы: сдельная зарплата производственных рабочих, прямые материальные затраты, услуги и т.д. Постоянные расходы (амортизация, арендная плата, повременная зарплата рабочих и административно управленческого персонала) остаются неизменными в краткосрочном периоде при условии сохранения прежней производственной мощности предприятия. Свойства переменных и постоянных затрат проявляемые при изменениях объема производства оказывают влияние на финансовые результаты.

2.3. Влияние себестоимости продукции на финансовый результат.

Анализ методов распределения комплексных затрат

В условиях рыночной экономики основа экономического развития - прибыль, важнейший показатель эффективности работы предприятия, источники одновременно и цель его жизнедеятельности. Рост прибыли создает финансовую основу для осуществления расширенного воспроизводства предприятия и удовлетворения социальных и материальных потребностей учредителей и работников. За счет прибыли выполняются обязательства предприятия перед бюджетом, банками, другими организациями.

Таблица 19

Результаты реализации продукции по предприятиям

Показатели	2007 год		2006 год	
	Сумма, тыс.тенге	%	Сумма, тыс.тенге	%
1	2	3	4	5
ТОО «Мука Казахстана»				
1.Выручка от реализации продукции	853771	100	1338287	100
2.Себестоимость реализованной продукции	518484	60,7	969913	72,5
3.Валовый доход (стр.1 – стр.2)	335287	х	368374	х
4.Расходы периода	147639	17,3	202247	15,1
5. Прибыль (или убыток) (стр.3 – стр.4)	187648	22,0	166127	12,4
ТОО «Павлодарский хлебо - булочный комбинат»				
1.Выручка от реализации продукции	1247117	100	967062	100
2.Себестоимость реализованной продукции	945478	75,8	781673	80,8
3.Валовый доход (стр.1 – стр.2)	301639	х	185389	х
4.Расходы периода	338067	27,1	226123	23,4
5. Прибыль (или убыток) (стр.3 – стр.4)	- 36428	- 2,9	- 40734	- 4,2
ТОО «НОКО»				
1.Выручка от реализации продукции	97485	100	78534	100
2.Себестоимость реализованной продукции	9264	9,5	11807	15,0
3.Валовый доход (стр.1 – стр.2)	88221	х	66727	х
4.Расходы периода	46610	47,8	32572	41,5
5. Прибыль (или убыток) (стр.3 – стр.4)	41611	42,7	34155	43,5

Сравнивая финансовые результаты деятельности предприятий – переработчиков продукции растениеводства за 2007г. мы видим, что объемы выручки от реализации продукции на разных предприятиях имеют существенную разницу. Это связано с масштабами производства. ТОО «Мука Казахстана» (853771 тыс.тенге) и ТОО «ПХБК» (1247117 тыс.тенге) являются крупными предприятиями, а ТОО «НОКО» (97485 тыс. тенге) - это предприятие средних размеров.

Сравнивая доход от реализации продукции за два года мы видим, что в ТОО «Мука Казахстана» в 2007г. доход уменьшился на 484516 тыс.тенге, а в ТОО «ПХБК» и ТОО «НОКО» увеличился на 280055 и 18951 тыс. тенге соответственно. (ПРИЛОЖЕНИЕ 2)

Если рассматривать такие показатели как, себестоимость реализованной продукции, расходы периода, прибыль (или убыток) на предмет того, какую долю они занимают в доходе от реализации продукции, то мы увидим, что в 2007г. себестоимость реализованной продукции в ТОО «Мука Казахстана»

составляет 60,7% и ТОО «ПХБК» 75,8%, а ТОО «НОКО» 9,5%. Такая существенная разница вызывает сомнения в правильности формирования затрат ТОО «НОКО», так как эти три предприятия имеют один вид деятельности.

Также колеблется удельный вес показателя – расходы периода: в ТОО «Мука Казахстана» составляет 17,3%, ТОО «ПХБК» 27,1%, а ТОО «НОКО» 47,8%.

Сравнивая удельный вес основного показателя – прибыли (убытка), мы видим, что 2007г. в ТОО «Мука Казахстана» прибыль составила 22,0%, ТОО «НОКО» 42,7%, а ТОО «ПХБК» получило убыток 2,9%.

Если рассматривать эти показатели в динамике за два года, то резких колебаний на предприятиях не обнаружено.

В ТОО «Мука Казахстана» удельный вес себестоимости реализованной продукции за 2007г. уменьшился в сравнении с 2006г. на 11,8%, по расходам периода наблюдается увеличение удельного веса на 2,2%, прибыль увеличилась на 9,6%.

В ТОО «ПХБК» удельный вес себестоимости реализованной продукции за 2007г. уменьшился в сравнении с 2006г. на 5,0%, по расходам периода наблюдается увеличение удельного веса на 3,7%, убыток уменьшился на 1,3%.

В ТОО «НОКО» удельный вес себестоимости реализованной продукции за 2007г. уменьшился в сравнении с 2006г. на 5,5%, по расходам периода наблюдается увеличение удельного веса на 6,3%, прибыль уменьшилась на 0,8%.

Одним из главных факторов, обуславливающих рентабельность и финансовую устойчивость сельхозтоваропроизводителей и переработчиков, является соответствие производимой ими продукции действующим стандартам качества.

В связи с этим, возникает необходимость в разработке государственной системы стандартизации, наиболее приближенной по критериям к международной системе оценки качества продукции и предоставляемых услуг; введения двойной системы стандартизации в зависимости от того, на экспорт или для внутреннего потребления выпускается та или иная продукция, что позволит ускорить процесс становления полноправными и конкурентоспособными участниками на внешнем рынке.

Эти мероприятия обеспечат дифференцированный подход к каждому товаропроизводителю в зависимости от его возможностей и финансовых ресурсов, а также помогут избежать дополнительных затрат. Внедрение системы стандартов должно учитывать баланс между обслуживанием интересов потребителей и сельхозтоваропроизводителей.

В Павлодарской области на сегодняшний день стоимость пшеницы 3 класса составляет 27 600 или \$183,2 за тонну, на 3,6% больше, чем на прошлой неделе. За муку 1 сорта предлагают 38 200 тенге (253,5 долларов США) за тонну. Стоимость муки 2 сорта осталась на уровне прошлой недели - 32 850 тенге (\$219), а мука высшего сорта стоит 41 400 тенге или 274,9 долларов США.

Совместно производимые и побочные продукты характерны для тех отраслей, где производство одного продукта неизбежно ведет к производству других.

При одновременном производстве различных продуктов, когда каждый из них имеет самостоятельную цену реализации, эти продукты называются

совместно производимыми. Продукты, которые производятся одновременно с другими, но цена реализации, которых существенно ниже, чем у остальных, называются побочными.

Побочные продукты — это продукты, которые появляются в процессе производства основных продуктов. Хотя иногда побочные продукты могут иметь большую абсолютную стоимость, решающим критерием для определения того, является продукт основным или побочным, будет цена его реализации в сравнении со стоимостью других совместно производимых продуктов. Для коммерческой жизнеспособности компании, совместно производимые продукты имеют решающее значение, а влияние на это побочных продуктов является второстепенным.

Производство побочных продуктов обычно не влияет на решение выпускать или не выпускать основной продукт и, как правило, мало сказывается на ценах, устанавливаемых на основные продукты. Примерами отраслей, изготавливающих совместно производимые и побочные продукты, являются химическая, нефтеперерабатывающая и мукомольная промышленность.

Отличие совместно производимых от побочных продуктов заключается в том, что их нельзя идентифицировать как различные продукты до достижения определенного момента в процессе производства, который называется точкой разделения. Иногда все продукты разделяются одновременно, а иногда в различные моменты времени. До достижения точки разделения отнести затраты на отдельные продукты невозможно. [3,190]

Например, нельзя определить, какая часть затрат на переработку тонны зерна относится на муку, а какая — на отруби. После точки разделения, составляющие продукты могут быть реализованы или подвергнуты дальнейшей переработке. В последнем случае любые затраты на последующую обработку легко можно отнести на определенный продукт.

Упрощенная схема процесса изготовления совместно производимых и побочных продуктов показана на рисунке 11.

Производственный процесс выпуска совместно производимых и побочных продуктов

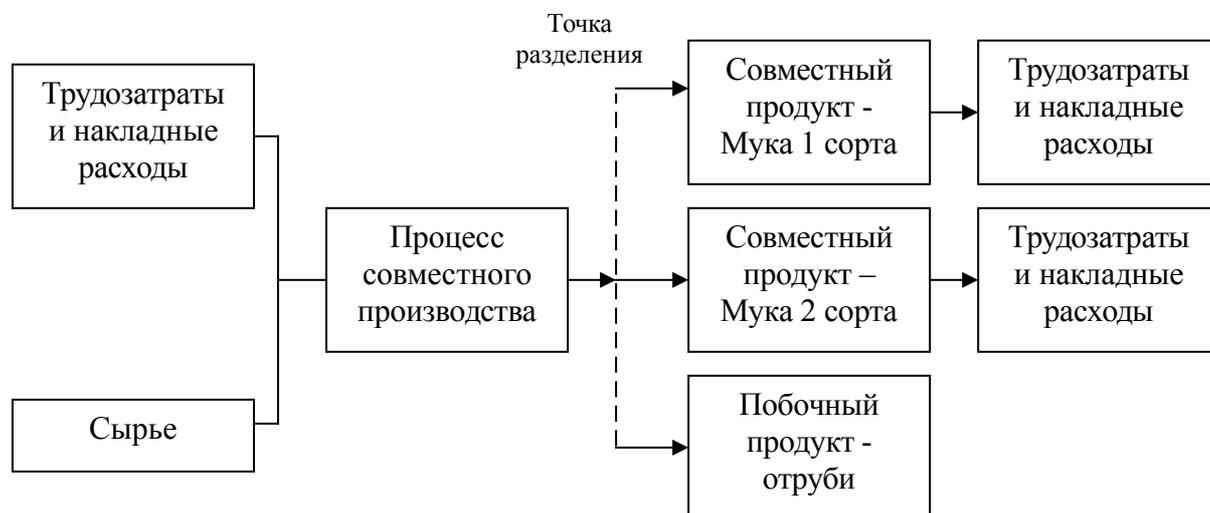


Рисунок 11

Как видно на рисунке, в точке разделения появляются основные продукты мука 1 сорта и мука 2 сорта и побочный продукт отруби. До этой точки распределить затраты на процесс совместного производства между совместно производимыми или побочными продуктами невозможно.

После достижения точки разделения затраты на последующую обработку добавляются к себестоимости совместно производимых продуктов до реализации, и эти затраты можно отнести на конкретные продукты.

В данном примере побочный продукт продается после точки разделения без дальнейшей обработки, хотя иногда до реализации на рынке побочные продукты после точки разделения подвергаются дальнейшей обработке.

Если вся продукция, произведенная за определенный период, реализована, то проблемы распределения комплексных издержек между конкретными продуктами не существует.

В данном случае оценка товарно-материальных запасов не нужна, а для расчета прибыли требуется просто вычесть величину общей себестоимости реализованной продукции из величины дохода от ее реализации.

Однако если в конце отчетного периода часть продукции не реализована, затраты между продуктами распределить необходимо. Поскольку любое такое распределение неизбежно будет субъективным и произвольным, этот процесс требует принятия решений, рационально обосновать которые очень трудно. Все, что можно сделать в этом случае, — это постараться выбрать наиболее рациональный и разумный метод распределения.

Методы, используемые для распределения комплексных издержек до точки разделения, можно сгруппировать в две категории методов:

1) в основе которых лежат измеряемые физические параметры, например вес, объем и т.д.;

1) в основу которых положено допущение, что можно измерить возможности начисления комплексных издержек по видам продукции пропорционально рыночной стоимости данных продуктов.

Мы рассмотрим четыре метода, которые применяются для распределения комплексных издержек, на основании данных, приведенных в таблице 20.

Таблица 20

Расчет объема производства по многосортному помолу 1 тонны пшеницы мягкой 3 класса

Вид продукции	Фактический выход	
	В %	В кг
Мука в/сорта	9,44	94,4
Мука 1 сорта	39,42	394,2
Мука 2 сорта	5,45	54,5

Мука Казахстанская	10,15	101,5
Крупа манная	2,01	20,1
Мука обойная	1,14	11,4
Кормовые отходы	4,39	43,9
Отруби	24,55	245,5
Негодные отходы	3,45	34,5
Итого	100	1000

Возникает вопрос: какая часть из комплексных издержек в сумме 30000 тенге, которые приходится на переработку 1 тонны зерна, относится к каждому из продуктов? 30000 тенге в целом не могут быть идентифицированы с каким-либо конкретным продуктом, так как все продукты самостоятельно появляются только в точке разделения.

Поэтому чтобы оценить запасы на конец отчетного периода и вычислить величину прибыли для разделения 30000 между всеми продуктами, следует использовать какой-либо метод.

Первый метод, который мы рассмотрим, называется метод использования натуральных показателей.

Применяя этот метод, затраты распределяют только пропорционально объему производства. Предполагается, что каждый продукт приносит одинаковый доход и, следовательно, доля комплексных издержек начисляется на каждый продукт пропорционально его доле в общем объеме производства. При использовании этого метода затраты можно распределить следующим образом, представленным в таблице 21.

Таблица 21

Распределение затрат методом использования натуральных показателей

Продукт	Число произведенных единиц, кг	Доля от общего выхода продукции	Распределенные комплексные издержки, тенге	Себестоимость единицы продукции, тенге
Мука в/сорта	94,4	9,44	2933	31,07
Мука 1 сорта	394,2	39,42	12248	31,07
Мука 2 сорта	54,5	5,45	1693	31,07
Мука Казахстанская	101,5	10,15	3154	31,07
Крупа манная	20,1	2,01	625	31,07
Мука обойная	11,4	1,14	354	31,07
Кормовые отходы	43,9	4,39	1365	31,07
Отруби	245,5	24,55	7628	31,07
	965,5		30000	

Обратите внимание, что при использовании этого метода предполагается, что себестоимость единицы продукции каждого вида одинакова. Следовательно, можно распределить комплексные издержки так: себестоимость единицы продукции = 31,07 (30000 / 965,5). Таким образом, распределение комплексных издержек будет следующим: Число произведенных единиц, кг * долю от общего выхода продукции, %.

Если цены реализации совместно производимых продуктов различны, то предположение об одинаковой себестоимости единицы продукции каждого вида приведет к тому, что на одни продукты будет показана высокая прибыль, а на другие — убытки. Результатом этого будет неправильное вычисление показателя прибыли. Используя данные таблицы 21, рассмотрим калькуляцию для этого случая.

Таблица 22
Вычисление показателя прибыли

Продукт	Доход от реализации, тенге	Общие затраты, тенге	Прибыль (убыток), тенге	Соотношение прибыли и выручки от продаж, %
1	2	3	4	5
Мука в/сорта	5664	2933	2 731	48,22
Мука 1 сорта	15768	12248	3 519	22,32
Мука 2 сорта	1744	1693	51	2,92
Мука Казахстанская	3045	3154	-109	-3,58
Крупа манная	1407	625	782	55,58
Мука обойная	114	354	-240	-210,53

Продолжение таблицы 22

1	2	3	4	5
Кормовые отходы	439	1365	-925	-210,93
Отруби	3683	7628	-3 946	-107,11
Всего	31864	30000	1 864	5,85

Из приведенных цифр видно, что при распределении комплексных издержек способность конкретных продуктов генерировать прибыль в расчет не принимается. На муку 1 сорта отнесена самая большая доля комплексных издержек и получено больше прибыли, хотя процент соотношения прибыли и выручки муки в/сорта выше; на крупу манную отнесена небольшая доля комплексных издержек, но процент соотношения прибыли и выручки самый большой. Поэтому метод использования натуральных показателей во многом неудовлетворителен.

Основное преимущество применения метода натуральных показателей — его простота, однако это удобство в значительной степени перевешивается многочисленными недостатками этого метода.

Когда применяется метод на основе стоимости реализации в точке разделения, комплексные издержки распределяются по совместно производимым продуктам пропорционально оценкам выручки от их реализации, при этом предполагается, что более высоким ценам реализации соответствуют более высокие затраты. В определенной мере этот метод точнее назвать средством распределения прибыли или убытков в соответствии с выручкой от реализации, а не методом распределения затрат. На основании данных таблицы 21 распределение по методу на основе стоимости реализации в точке разделения будет следующим.

Таблица 23

Распределение затрат по методу на основе стоимости реализации в точке разделения

Продукт	Число произведенных единиц, кг	Доход от реализации, тенге	Доля выручки от их реализации от общей выручки, %	Распределенные комплексные издержки, тенге
Мука в/сорта	94,4	5664	17,78	5333
Мука 1 сорта	394,2	15768	49,49	14846
Мука 2 сорта	54,5	1744	5,47	1642
Мука Казахстанская	101,5	3045	9,56	2867
Крупа манная	20,1	1407	4,42	1325
Мука обойная	11,4	114	0,36	107
Кормовые отходы	43,9	439	1,38	413
Отруби	245,5	3683	11,56	3 467
	965,5	31864		30000

Уточненная калькуляция на продукты будет выглядеть следующим образом. (Таблица 24)

Таблица 24

Вычисление показателя прибыли

Продукт	Доход от реализации, тенге	Общие затраты, тенге	Прибыль (убыток), тенге	Соотношение прибыли и выручки от продаж, %
Мука в/сорта	5664	5333	331	5,85
Мука 1 сорта	15768	14846	922	5,85
Мука 2 сорта	1744	1642	102	5,85
Мука Казахстанская	3045	2867	178	5,85
Крупа манная	1407	1325	82	5,85
Мука обойная	114	107	7	5,85
Кормовые отходы	439	413	26	5,85
Отруби	3683	3467	216	5,85
Всего	31864	30000	1864	5,85

Метод на основе стоимости реализации в точке разделения гарантирует, что оценка стоимости запасов не превысит чистой выручки от реализации, но и он может быть подвергнут критическим замечаниям, так как основан на предположении, что размер предыдущих затрат на выпущенную продукцию определяется величиной выручки от реализации этой продукции. В этом случае на невыгодный продукт, дающий низкий доход от реализации, будет распределена только незначительная доля комплексных издержек, в результате чего может создаться впечатление, что он приносит прибыль.

Как видно, при применении двух методов получаемые результаты существенно различаются. Таким образом, выбор метода распределения комплексных издержек по видам продукции влияет как на измерение величины прибыли, так и на оценку запасов.

При рассмотрении вышеуказанного примера мы исходили из допущения, что все продукты реализуются в точке разделения, и что после этой точки никаких дополнительных затрат нет. Однако на практике, вероятно, что отдельные производимые продукты после точки разделения подвергнутся индивидуальной обработке, так как в самой этой точке они пока не имеют рыночной стоимости.

Поэтому чтобы оценить стоимость реализации в точке разделения, необходимо использовать оценку стоимости реализации в момент продажи, а от него двигаться назад.

Этот метод называется методом чистой стоимости реализации. Чистую стоимость реализации в точке разделения можно оценить, вычитая затраты на последующую обработку из стоимости реализации.

Этот подход является вариантом вышеуказанного примера за исключением того, что после точки разделения для каждого отдельного продукта требуются дополнительные затраты на обработку.

Расчеты чистой стоимости реализации и распределения комплексных издержек производятся следующим образом, представленным в таблице 25.

Таблица 25

Расчет методом чистой стоимости реализации

Продукт	Доход от реализации, тенге	Затраты после точки разделения, тенге	Оцениваемая чистая стоимость реализации в точке разделения, тенге	Доля чистой стоимости реализации в общей стоимости, %	Распределенные комплексные издержки, тенге	Прибыль (убыток), тенге	Валовая прибыль, %
Мука в/сорта	5664	170	5 494	18,27	5 482	12	0,21
Мука 1 сорта	15768	772	14 996	49,88	14 964	32	0,20
Мука 2 сорта	1744	98	1 646	5,47	1 642	4	0,20
Мука Казахстанс	3045	183	2 862	9,52	2 856	6	0,20

кая							
Крупа манная	1407	36	1 371	4,56	1 368	3	0,21
Мука обойная	114	21	94	0,31	94	0	0,18
Кормовые отходы	439	79	360	1,20	359	1	0,17
Отруби	3683	442	3 241	10,78	3 234	7	0,19
Всего	31864	1 800	30 064		30 000	64	0,20

Когда продукты подвергаются дальнейшей обработке после точки разделения, доля валовой прибыли в объеме реализации для каждого из них различна. Она составляет соответственно: для муки высшего сорта, крупы манной — 0,21%, для муки 1 сорта, муки 2 сорта, муки казахстанской — 0,20%, для отрубей — 0,19%. Можно утверждать, что поскольку все продукты получены после одного процесса, то они должны принести одинаковую в процентном отношении валовую прибыль.

При использовании метода постоянной доли валовой прибыли комплексные издержки распределяются таким образом, чтобы процентная доля в общей валовой прибыли была одинаковой для каждого отдельного продукта.

Как показано выше, комплексные издержки распределяются так, чтобы процентная доля валовой прибыли для каждого продукта равнялась показателю общей валовой прибыли, т.е. для рассматриваемого примера — 0,20%.

Процентная доля валовой прибыли вычисляется путем вычитания общей себестоимости всех продуктов (30000) из общей выручки от реализации (31864), а затем величина прибыли (1864) выражается в виде процентной доли от реализационной выручки.

Вычисления осуществляются следующим образом, представленным в таблице 26.

Таблица 26

Расчет методом постоянной доли валовой прибыли

Продукт	Доход от реализации, тенге	Валовая прибыль, тенге (0,2 %)	Себестоимость реализованной продукции, тенге	Минус дополнительные затраты на последующую обработку, тенге	Распределенные комплексные издержки, тенге
Мука в/сорта	5 664	11	5 653	170	5 483
Мука 1 сорта	15 768	32	15 736	772	14 964
Мука 2 сорта	1 744	3	1 741	98	1 642
Мука Казахстанская	3 045	6	3 039	183	2 856
Крупа манная	1 407	3	1 404	36	1 368

Мука обойная	114	0	114	21	94
Кормовые отходы	439	1	438	79	359
Отруби	3 683	7	3 675	442	3 233
Всего	31 864	64	31 800	1 800	30 000

Как видно, для каждого продукта вычислена необходимая доля валовой прибыли (0,20%), Затем вычитается величина затрат на последующую обработку, и разница представляет собой распределенные комплексные издержки.

При использовании метода постоянной доли валовой прибыли обязательно предполагается, что зависимость между себестоимостью и выручкой от реализации для каждого отдельного продукта является постоянной. Однако практика об этом не свидетельствует, так как не наблюдается одинаковой доли валовой прибыли для отдельных продуктов у компаний, выпускающих множество различных продуктов и не имеющих комплексных издержек.

3 РАСЧЕТНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ «ДИРЕКТ - КОСТИНГ» НА МУКОМОЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Утверждение состава затрат и их бюджетирование в системе «Директ-костинг»

Сложившаяся на сегодняшний день экономическая ситуация заставляет многие компании реформировать методы управления бизнесом, применяя все более эффективные инструменты управления развитием предприятия. Одним из таких инструментов является бюджетирование.

Бюджетирование – это по сути дела, планирование; чаще под бюджетированием понимают краткосрочное планирование.

Бюджет не имеет стандартизированной формы, поскольку этот документ является основным инструментом контроля в системе управления затратами и предназначен для внутреннего пользования, являясь коммерческой тайной. Данные используются различными уровнями руководства организации с целью осуществления планирования, контроля и регулирования деятельности. Построение системы управления не регламентируется какими-либо нормативными актами, а определяется потребностями руководства, спецификой работы каждой организации, ее особенностями, масштабами деятельности, отраслевой принадлежностью, текущими и перспективными целями функционирования. В связи с этим руководство каждой организации должно само определить, какая информация и в каком аналитическом разрезе необходима для управления, способы ее получения и периодичность представления, в том числе определить, необходимо ли введение бюджетирования. [25]

Как любое явление, бюджетирование имеет свои положительные и отрицательные стороны. Полные бюджетные системы включают не только проектные, но и отчетные данные. Они используются в планировании, контроле, оценке результатов деятельности и совершенствовании процесса производства, калькулировании и оценке запасов.

Бюджетирование, как и классификация затрат, отвечает различным целям управления. Преимущества бюджетирования проявляются в принудительном краткосрочном и долгосрочном планировании ресурсов предприятия, поведения конкурентов и особенно текущего и проектируемого рыночного спроса продукции. По этим стратегическим аспектам разрабатываются планы и формируются бюджеты всех уровней и разной периодичности.

Бюджетные данные более достоверны для сравнения при оценке результатов деятельности, чем данные прошлых периодов. В результатах прошлого периода скрыты недостатки, отрицательные отклонения и тому подобные негативные факторы. Кроме того, за сравниваемый период могли произойти изменения в технологии, составе рабочей силы, смена продукции и общей экономической ситуации. Бюджеты способствуют выявлению и координации всех факторов производства по цехам и функциональным отделам с целью достижения предприятиями намеченных

целей. Эта концепция предполагает хорошо составленный план, где взаимоотношения между отдельными операциями согласованы с предприятием в целом; расширение мышления отдельных руководителей, особенно занятых управлением сбыта и производства; выявление слабых звеньев в управлении; закрепление ответственности исполнителей.

Таким образом, система бюджетирования взаимосвязана с проблемами коммуникации и координации.

Основными этапами бюджетирования являются разработки смет (бюджетов) материальных, трудовых затрат и смет накладных расходов. Кроме этого бюджетирование имеет своей целью составление кассовых консолидированных планов финансирования (бюджета денежных средств), который способствует обеспечению достаточной кассовой наличности на любой момент, соответствующий уровню производственных операций в системе бюджетирования.

Методика формирования бюджета должна включать следующие этапы:

- методическое обеспечение и подготовка специалистов;
- анализ существующей системы учета, планирования, документооборота;
- разработка экономических моделей, определяющих основные пути закономерного развития предприятия;
- формирование технологии составления бюджета;
- анализ и апробация механизма бюджетирования в условиях предприятия;
- распределение обязанностей по подготовке документооборота для составления бюджета между структурными подразделениями и конкретными исполнителями, определение форматов представляемых документов и сроков их подготовки;
- разработка сводного бюджета предприятия на основе представленной информации и результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, с учетом поставленных целей развития;
- разработка методики и контроля исполнения бюджета, процедур текущих корректировок бюджета при изменениях внешних и внутренних условий;
- автоматизация, выбор финансовой модели и компьютерного и программного обеспечения. [26]

К общим результатам успешного внедрения бюджетирования, проявляющимся в любой организации вне зависимости от ее размера и сферы деятельности, можно отнести:

1. Повышение оперативности и эффективности управления.

Бюджетирование представляет возможность подготовки к использованию будущих благоприятных условий, а также предупреждения либо минимизации последствий негативных явлений. Бюджет устанавливает показатели деятельности, подлежащие последующему постоянному контролю. В процессе контроля за исполнением бюджета руководству предоставляется возможность оперативного получения информации о функционировании организации, оперативного вмешательства в производственную и коммерческую деятельность. Сравнение фактических данных с планируемыми позволяет своевременно принимать соответствующие меры по достижению требуемых результатов. Менеджеры осуществляют

при этом управление по отклонениям. При выявлении значительных отклонений эффективности хозяйственно-финансовой деятельности организации от прогнозируемой определяются причины расхождений и принимаются меры по исправлению положения,

2. Улучшение финансовых результатов посредством управления прибылью и затратами, более рационального распределения и использования ресурсов, оптимизации затрат и осуществления оперативного контроля постоянных и переменных расходов.

В результате планирования потребности в ресурсах и контроля оптимизируются затраты и минимизируются потери и нерациональные расходы, поскольку анализируются не только уже достигнутые результаты и произведенные расходы, но осуществляется предварительный контроль. Система внутренней отчетности об исполнении бюджетов каждым центром ответственности позволяет закрепить ответственность исполнителей за перерасход ресурсов. Кроме того, процесс составления бюджетов материальных затрат и контроля за их соблюдением предоставляет возможность ликвидировать расход ресурсов на выпуск неучтенной продукции и хищения. Соответственно в результате работы системы предварительного и оперативного контроля и анализа расхода ресурсов посредством составления бюджетов, представления отчетности об их исполнении и своевременного проведения корректирующих мероприятий увеличивается прибыль организации.

3. Улучшение платежеспособности.

Составление бюджета денежных потоков на основании консолидации операционных бюджетов позволяет предвидеть ситуацию дефицита денежных средств. При этом у руководства появляется возможность заранее позаботиться о привлечении в соответствующие моменты необходимых дополнительных источников финансирования.

4. Повышение образовательной подготовки управляющих.

Для выполнения задач контроля необходимо скорректировать бюджетные данные на соответствующий товарный выпуск, чтобы определить отклонения фактических показателей от запланированных. Этим целям служит гибкий бюджет.

Гибкий (переменный) бюджет составлен для фактического диапазона деловой активности. Основой составления гибкого бюджета является деление затрат на переменные и постоянные. Показатели в гибком бюджете рассчитываются по фактическому объему реализации на основе размера удельных переменных затрат.

Основные факторы, которые делают систему бюджетирования каждого предприятия уникальной:

- ограничения, влияющие на деятельность предприятия (производственные мощности и т.д.);
- вид деятельности;
- стратегические цели;
- размер предприятия и система управления.

Проблемы, возникающие при постановке бюджетирования условно можно разделить на методологические и организационные (возникающие в процессе организации внедрения и использования системы бюджетирования).

Методологические ошибки:

-Использование бюджетирования в отрыве от стратегического планирования. Для разработки эффективной системы бюджетирования необходимо четко сформулировать не только стратегические цели организации, но и задачи разработчиков. Цели, которые компания ставит перед собой, должны быть не только четкими и обоснованными, но и сбалансированными.

-Планирование размера затрат. Если ориентироваться на достижение стратегических целей, то планирование затрат должно выглядеть следующим образом: «Сценарный анализ на основе бизнес-плана показал, что в ближайшие пять лет возможно снижение затрат на 1 тенге выпускаемой продукции с 90 до 50 тиын за счет сокращения кредиторской задолженности на 30%, реализации ряда инвестиционных проектов и реорганизации системы управления. В бюджете планового года должны быть предусмотрены соответствующие мероприятия». [26]

Бюджетное планирование затрат предполагает движение по цепочке: Запланированный объем производства - Нормы расхода на единицу продукции (товара) - Затраты.

Планирование и учет себестоимости на мукомольном предприятии ведется по следующим элементам затрат и калькуляционным статьям расходов:

- материальные затраты (сырье и материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, электроэнергия и т.д.);
- затраты на оплату труда, в том числе отчисления;
- затраты на обслуживание механизмов;
- затраты на обслуживание автотранспорта;
- накладные расходы (заработная плата административно-управленческого персонала, проценты по кредитам банка, налоги, включаемые в себестоимость продукции, услуги связи и др.).

Группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучить материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат.

Группировка затрат по назначению, т.е. по статьям калькуляции, указывает, куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Она необходима для исчисления себестоимости отдельных видов работ в многономенклатурном производстве, установления центров сосредоточения затрат и поиска резервов их сокращения.

Расчет издержек на производство отдельных видов работ и всей выпускаемой продукции называется калькулированием или калькуляцией себестоимости.

Применяются 3 метода калькуляции или расчета себестоимости:

1. Нормативный - на основе действующих в данный период времени прогрессивных нормативов и норм расхода экономических ресурсов на единицу продукции и других рыночных показателей.

2. Плановый - на основании разработанных на определенный период (год,

квартал, месяц) плановых показателей прямых затрат и комплексных смет расходов.

3. Отчетный - на основе фактических (бухгалтерских) затрат на производство продукции в отчетный период.

Плановые калькуляции составляются на все виды продукции, предусмотренные в годовом плане производства и реализации предприятия. При широкой номенклатуре выпускаемых товаров плановые расчеты себестоимости могут производиться на детали - представители однородных групп изделий или работ.

Плановая калькуляция себестоимости единицы продукции содержит следующие типовые статьи затрат:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги кооперированных предприятий;
- топливо и энергия на технологические цели;
- итого материальных затрат;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства новых изделий;
- изготовление инструмента и приспособлений целевого назначения;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- цеховые расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- цеховая себестоимость;
- общехозяйственные расходы;
- производственная себестоимость;
- внепроизводственные расходы;
- коммерческая себестоимость.

Необходимы также нормативы косвенных общецеховых или общепроизводственных, общезаводских или общехозяйственных, внепроизводственных или коммерческих и других расходов, например, на содержание технологического оборудования, оплату административно-управленческого персонала и т.д.

В «Методических рекомендациях по созданию системы норм и нормативов» утверждается, что нормы - это плановые технико-экономические показатели, характеризующие удельные величины расхода материальных, трудовых, финансовых ресурсов или предельные, временные величины, утверждаемые в установленном порядке и рассчитываемые на основе анализа развития научно-технических достижений в планируемом периоде, и обеспечивающие высокое качество производимой продукции (выполняемых работ) и экономное использование ресурсов.

Нормативами называются величины, используемые при расчете норм, или поэлементные составляющие норм, а также коэффициенты, характеризующие

степень использования орудий или предметов труда.

В «Основных положениях по нормированию расхода материалов в производстве» под нормами принято понимать максимально допустимое плановое количество сырья, материалов на изготовление единицы продукции (работы) установленного качества в планируемых условиях производства, под нормативами - поэлементные составляющие нормы, характеризующие удельный расход сырья или материалов на единицу массы, площади, объема или длины при выполнении производственных процессов, а также размеры технологических отходов и потерь сырья и материалов.

Норма - это научно обоснованная величина расхода тех или иных экономических ресурсов в конкретных производственно-технических условиях. Норма устанавливает индивидуальное значение (величину) расхода ресурсов на единицу продукции в определенных условиях предприятия, его подразделения или другого уровня.

Нормативы - это всеобщая мера потребления и использования различных экономических (производственных) ресурсов, которая имеет свое конкретное научное и практическое содержание и форму проявления, например, трудовые или материальные затраты на единицу продукции: мин/шт., час/шт. или кг/шт., т/шт. и т.д.

С помощью нормативов устанавливаются и регламентируются важнейшие показатели плановой, организационной и управленческой деятельности всех предприятий и организаций, определяется ход производственных процессов, их продолжительность и повторяемость. [27, 37]

Нормативы служат мерилем эффективности работы предприятия, своего рода стандартом развития техники, технологии и организации производства, уровнем качества и конкурентоспособности продукции, критерием оптимальности экономической деятельности. Все нормативы формируются до начала процессов планирования и организации производства, их численная величина должна быть научно обоснованной, выражать усредненный, общественно нормальный или экономически целесообразный для определенных производственных условий уровень затрат планируемых ресурсов независимо от отраслевой принадлежности предприятий и форм их собственности. Нормативы являются унифицированной, межотраслевой или всеобщей величиной длительной применения и должны обеспечивать полное соответствие развития планируемых объектов с учетом изменяющихся на предстоящий период как внутренних, так и внешних условий экономической деятельности всех предприятий.

Калькуляцию себестоимости по нормативным издержкам целесообразно применять на предприятиях обрабатывающей промышленности, где производственные процессы повторяются.

Планирование объемов производства напрямую зависит от разработанного плана продаж и, как правило, проблем не вызывает. Сложности возникают на этапе применения нормативов, когда компании нередко допускают следующие ошибки:

- 1) нормативы расходов на единицу продукции не пересматриваются в течение длительного времени. Старое оборудование, выработав свой ресурс,

уже не соответствует установленным в момент его выпуска нормам, и показатели бюджета заранее планируются с ошибкой. Пересмотр нормативов — сложный, но необходимый процесс. Нормы расхода и распределения косвенных затрат по видам продукции рекомендуется пересматривать в среднем раз в год;

2) пересмотр нормативов нередко сводится к субъективному индексированию прошлогодних норм по принципу «лучше заложить резерв, чем потом оправдываться». Поэтому необходимо проводить фактические замеры производительности оборудования, составлять фотографии рабочего времени и т.д.;

3) в нормативы, применяемые при бюджетировании, заложен не только технологически обоснованный брак, но и другие сверхнормативные расходы, осуществляемые в организации из месяца в месяц. При использовании подобных нормативов последние попадают в статью «Прямые материальные расходы», хотя в реальности это «хищения», «Сверхнормативный брак» или другие подобные затраты.

В таблице 27 представлена структура расходов ТОО «Мука Казахстана» за 2007г. (ПРИЛОЖЕНИЕ 3)

Из данных таблицы 27 видно: в структуре расходов наибольший удельный вес занимают материальные затраты – 61%, прочие накладные расходы занимают 36% и 3% приходится на затраты по оплате труда, отчисления от фонда оплаты труда, что позволяет сделать вывод о том, что производство муки является материалоемким.

Наглядно это представлено на рисунке 12.

Структура расходов

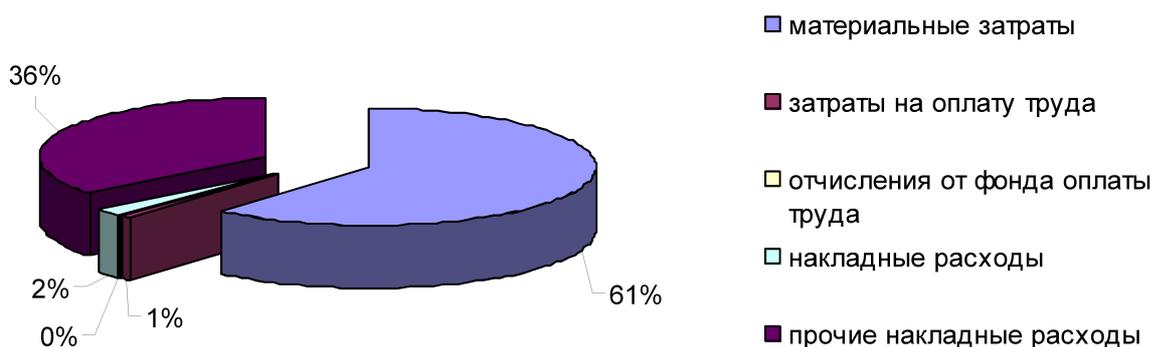


Рисунок 12

Разработка плановых калькуляций себестоимости отдельных видов продукции предполагает использование прогрессивных нормативов расхода таких производственных ресурсов, как сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, трудовые затраты и др.

Недостатком плановых калькуляций является сложность учета отклонений и изменений норм, а также разработка норм. Это связано с тем, что ускорение научно-технического процесса повышает производительность труда, снижает себестоимость продукции, действующие нормы перестают соответствовать новым условиям.

Кроме того, в условиях частых изменений цен на сырье, материалы, топливо и энергию, оплаты труда составление предварительных калькуляций на готовую продукцию по текущим нормам связано с большими трудовыми и финансовыми затратами.

Нормативные калькуляции теряют свою значимость как база для оперативного выявления отклонений от норм и исчисления фактической себестоимости продукции.

Таблица 28

Калькуляция себестоимости 1тн муки в/сорт

Затраты	2006г.		2007г.		Отклонение	
	Сумма, тыс. тенге	%	Сумма, тыс. тенге	%	Сумма, тыс. тенге	%
Сырье (пшеница)	19,0	63,0	21,0	65,0	2,0	2,0
Зарплата производственных рабочих	0,3	1,0	0,35	1,0	0,05	0
Отчисления от фонда оплаты труда	0,05	0	0,05	0	0	0
Износ основных средств	0,8	3,0	0,8	2,5	0	-0,5
Накладные расходы	9,85	33,0	10,1	31,5	0,25	-1,5
Всего	30,0	100	32,3	100	2,3	0
В т. ч. переменные	22,8	76	24,6	76,2	1,8	0,2
постоянные	7,2	24	7,7	23,8	0,5	-0,2

Качество физических и химических свойств муки определяется исходным сырьем переработки, поэтому затраты на приобретение пшеницы занимают более половины всей структуры издержек.

Это связано напрямую с ростом цены на 1 тонну сырья. Значительную часть занимают затраты на приемку, подработку и хранение зерна.

Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, обоснования экономической эффективности, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по

повышению качества продукции.

Выход муки является результатом пяти общих операций, в ходе этих операций производится несколько видов продукции.

Технологический процесс переработки зерна в муку довольно сложен и имеет свою специфику. [28, 71]

Он состоит из последовательных и взаимосвязанных этапов: формирование помольных партий зерна, очистка зерна от примесей и подготовка его к помолу, размол зерна в муку, формирование сортов муки. Это результат длительного процесса совершенствования техники, технологии и организации переработки зерна, постепенного накопления опыта, органического соединения достижений науки и практики.

Гибкая технологическая схема позволяет производить муку различных сортов как из мягкой, так и из твердой пшеницы (технологическая цепочка представлена на рисунке 13).

Технологическая цепочка производства зерна на ТОО «Мука Казахстана»

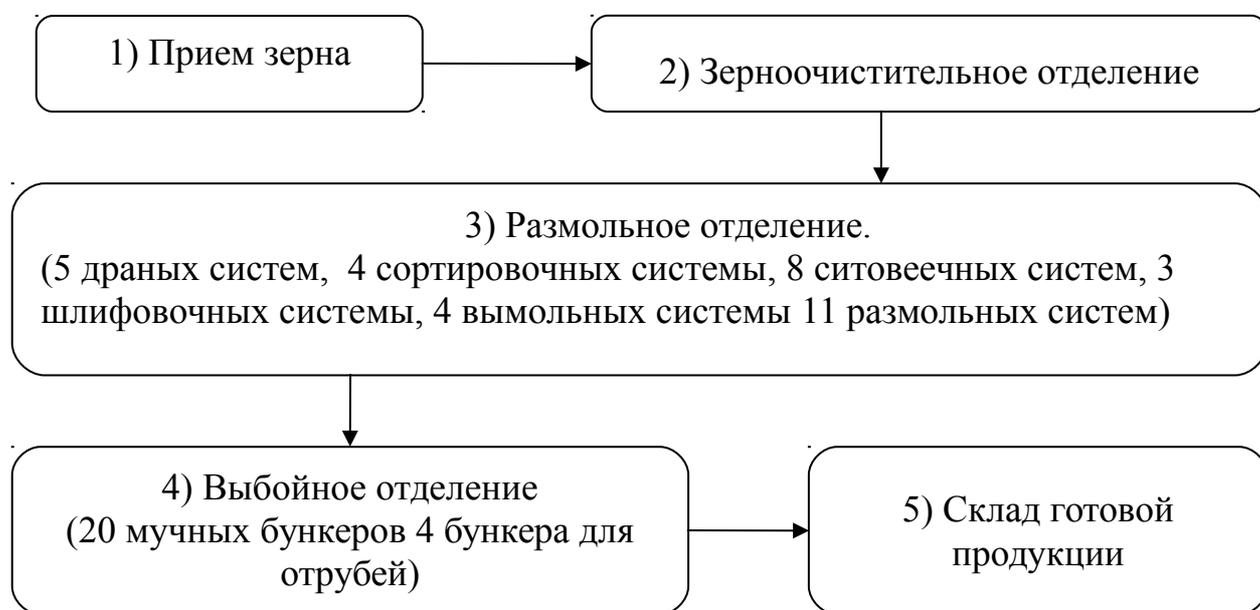


Рисунок 13

1 этап - Прием зерна: При поступлении зерна автотранспортом, осуществляется определение количества зерна, клейковины, влажности, натуры, сорности и зараженности вредителями. После выгрузки в зависимости от показателей зерна, зерно транспортируется на элеватор для складирования в силоса. Далее начальник ПТЛ составляет помольную партию зерна - смесь зерна с разной клейковиной для получения муки пшеничной в соответствии с ГОСТом 26574-85. После этого дается указание на элеватор для осуществления закачки зерна на мельницу.

2 этап - Очистка зерна: Зерно из элеватора по подземной галерее подается в семь оперативных бункеров мельзавода общей емкостью 350 тонн. Из бункеров зерно подается на очистку. После очистки зерно подается на отлежку

в 14 бункеров общей емкостью 180 тонн. В бункерах происходит отволаживание зерна – во внутренних слоях зерна после увлажнения происходит молекулярное растрескивание, которое позволяет при размолу увеличить выход крупок, через магнитные колонки и далее в размольное отделение.

3 этап - Размол зерна: Размольный процесс состоит из драных, сортировочных, ситовеечных, шлифовочных, вымольных и контрольных систем.

– На драных системах происходит измельчение и просеивание зерна.

– На сортировочных системах происходит просеивание продуктов измельчения по фракциям (крупки, мука).

– На шлифовочных системах происходит обработка крупок и удаление от оболочек и сростков.

– На вымольных системах происходит обработка продуктов размола с целью выделения отрубянистых частиц, а так же происходит окончательное измельчение подготовленных на предыдущих системах промежуточных продуктов (крупок и дунстов).

– На ситовеечных системах происходит обогащение крупок после драных и сортировочных систем.

– На контрольных системах происходит контрольное просеивание муки высшего, первого и второго сортов, отрубей и отсосов перед подачей их в бункера готовой продукции.

4 этап - Выбор муки: После размольного отделения готовая продукция подается в 20 мучных бункеров емкостью 600 тонн и 4 бункера для отрубей емкостью 240 тонн. В выборном отделении установлено 6 весовыбойных линий для упаковки муки в 50-килограммовые мешки, 1 линия фасовки муки в 3-килограммовые пакеты, 1 линия фасовки манной крупы в 1-килограммовые пакеты.

5 этап - Складирование муки: Вся готовая продукция после выборного отделения подается в склад общей емкостью 2500 тонн. На складе все работы механизированы с помощью электрокаров и поддонов.

Спецификой мукомольных предприятий является то, что в силу своих технологических особенностей (интенсивная вибрационная работа основного оборудования) поддержание технического состояния оборудования требует крупных ежегодных капиталовложений.

Мы предлагаем бюджетирование затрат разбить на пять этапов. Каждый этап должен соответствовать определенному технологическому процессу в общей технологической цепочке:

- 1) Прием зерна;
- 2) Зерноочистительное отделение;
- 3) Размольное отделение;
- 4) Выборное отделение;
- 5) Склад готовой продукции.

Тогда смета затрат по переработке зерна в муку будет иметь следующую

структуру. (Таблица 29)

Таблица 29

Бюджетирование расходов переработки 1 тонны зерна в муку

Технологические уровни	Переменные затраты				Себестоимость полуфабрикатов по результатам переработки в каждом из этапов
	Основные материалы	Оплата труда	Отчисления от оплаты труда	Производственные накладные расходы	
1 этап: Прием зерна	Стоимость 1 тонны зерна, стоимость доставки	Зарботная плата рабочих элеватора	Отчисления от фонда оплаты труда	Расходы на топливо и электроэнергию, затраченную на приведение в действие оборудования, расходы на водоснабжение, теплоснабжение, расходы на текущий ремонт оборудования, амортизация машин и оборудования, расходы на спецодежду, на проведение анализа по стандартизации	Себестоимость полуфабриката, полученного на 1 этапе
2 этап: Зерноочистительное отделение	Стоимость полуфабрикатов 1 этапа	Зарботная плата рабочих зерноочистительного отделения	Отчисления от фонда оплаты труда		Себестоимость полуфабриката, полученного на 2 этапе
3 этап: Размольное отделение	Стоимость полуфабрикатов 2 этапа	Зарботная плата рабочих размольного отделения	Отчисления от фонда оплаты труда		Себестоимость полуфабриката, полученного на 3 этапе
4 этап: Выбойное отделение	Стоимость полуфабрикатов 3 этапа, стоимость мешков, пакетов	Зарботная плата рабочих выбойного отделения, фасовщиков	Отчисления от фонда оплаты труда		Себестоимость муки, полученной на 4 этапе
5 этап: Склад готовой продукции	Себестоимость муки, полученной на 4 этапе	Зарботная плата кладовщиков, грузчиков	Отчисления от фонда оплаты труда		Себестоимость готовой продукции—муки по сортам
	Постоянные затраты				
X	X	Зарботная плата административных работников	Отчисления от фонда оплаты труда	Расходы на отопление, водоснабжение и электроэнергию, затраченную на здание офиса, амортизация, текущий ремонт здания офиса	Всего постоянных затрат на весь объем производства

Для распределения постоянных затрат на готовую продукцию мы предлагаем использовать механизм распределения комплексных затрат по методу постоянной доли валового дохода, рассмотренного в предыдущем разделе.

3.2. Сравнение влияния групп затрат на формирование финансовых результатов в «Директ-костинг» и «Абзорпшен-костинг»

Так как результат – это сопоставление затрат и доходов, значит, это управление доходами и расходами и управление результатами через влияние на них. Такой подход к управлению подразумевает, с одной стороны, разделение организации на центры ответственности, центры прибыли и центры затрат, регламентированного взаимодействия структурных подразделений, с другой – внутрифирменное планирование, анализ рентабельности и других показателей.

Основная цель управления затратами состоит в том, чтобы на основе их снижения добиться повышения рентабельности производства. Она может быть достигнута за счет эффективности самого процесса управления затратами. Формирование себестоимости продукции является главным фактором образования ее конкурентоспособной цены.

Для того чтобы определить влияние калькуляции по переменным издержкам на величину прибыли мы рассмотрим пример в сравнении с калькуляцией с полным распределением затрат. В таблице 30 приводятся данные за три периода.

Таблица 30
Данные для примера

Показатели	Сумма, тыс.тенге		
Цена реализации 1 тонны муки	70		
Переменные производственные затраты на 1 тонну муки	42		
Постоянные ПНР за период	2100		
Непроизводственные расходы (административные и по реализации – все постоянные)	700		
	Период 1	Период 2	Период 3
Продажи, тонн	150	140	160
Производство, тонн	150	170	140

Постоянные производственные накладные расходы распределяются на продукт из объема 150 тонн за период. Себестоимость единицы продукта в запасах составляет: при калькуляции по переменным издержкам – 42, а при калькуляции с полным распределением затрат – 56 ($2100/150 + 42$).

В «Директ-костинге» затраты группируются на переменные и постоянные. Отчет о прибылях и убытках при калькуляции по переменным издержкам (директ-костинг) будет выглядеть следующим образом, представленным в

таблице 31.

Таблица 31

Отчет о финансовых результатах в системе «Директ-костинг»

Показатель	Период 1	Период 2	Период 3
Выручка от продажи продукции (количество x цена)	10500 (150 x 70)	9800 (140 x 70)	11200 (160 x 70)
Запасы готовой продукции на начало периода	0	0	1260
+ Себестоимость произведенной продукции (количество x себестоимость единицы)	6300 (150 x 42)	7140 (170 x 42)	5880 (140 x 42)
-Запасы готовой продукции на конец периода	0	1260 (170 – 140 = 30 x 42)	420
Переменная часть себестоимости проданной продукции	6300	5880	6720
Маржинальный доход	4200 (10500 - 6300)	3920 (9800 - 5880)	4480 (11200 - 6720)
Постоянные производственные накладные расходы	2100	2100	2100
Непроизводственные расходы (административные и по реализации – все постоянные)	700	700	700
Операционная прибыль	1400 (4200 – 2100- 700)	1120 (3920 – 2100-700)	1680 (4480 – 2100- 700)

В «Абзорпшен-костинг» затраты группируются на производственные и непроизводственные. Отчет о прибылях и убытках при калькуляции с полным распределением затрат (абзорпшен-костинг) будет выглядеть следующим образом, представленным в таблице 32.

Таблица 32

Отчет о финансовых результатах в системе Абзорпшен-костинг

Показатель	Период 1	Период 2	Период 3
Выручка от продажи продукции (количество x цена)	10500 (150 x 70)	9800 (140 x 70)	11200 (160 x 70)
Запасы готовой продукции на	0	0	1680

начало периода			
Продолжение таблицы 32			
Показатель	Период 1	Период 2	Период 3
+ Себестоимость произведенной продукции (количество x себестоимость единицы)	8400 (150 x 56)	9520 (170 x 56)	7840 (140 x 56)
- Запасы готовой продукции на конец периода	0	1680 (170 – 140= 30 x 56)	560
Себестоимость проданной продукции до корректировки	8400	7840	8960
+ недораспределенные ПНР	0	0	140 (2100 – 1960 (140 x 14)
- излишне распределенные ПНР	0	-280 (2100 – 2380 (170 x 14)	0
Себестоимость проданной продукции после корректировки	8400	7560	9100
Валовая прибыль	2100 (10500 - 8400)	2240 (9800 - 7560)	2100 (11200 - 9100)
Непроизводственные расходы (административные и по реализации – все постоянные)	700	700	700
Операционная прибыль	1400 (2100 - 700)	1540 (2240 - 700)	1400 (2100 - 700)

Сравнение полученных результатов представлено в таблице 33.

Таблица 33
Сверка прибыли

	Период 1	Период 2	Период 3
Директ-костинг, тыс.тенге	1400	1120	1680
Абзорпшен-костинг, тыс.тенге	1400	1540	1400
Разница	0	420 = (170- 140=30 x 14)	(280) = (140- 160= 20 x 14)

Выше показано, что в системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит от объема реализации продукции, а при полном распределении затрат — от объема как реализации, так и производства. Мы также знаем, что при полном распределении затрат даже при увеличении объема реализации прибыль может уменьшиться. Когда

величина запасов существенно колеблется, а прибыль исчисляется на основе полного распределения затрат, ее величина может быть искажена, так как изменения запасов существенно влияют на величину постоянных накладных расходов, отнесенных на отчетный период.

Таблица 34

Сравнение влияния калькуляции с полным распределением затрат и калькуляции по переменным издержкам на величину прибыли

	Влияние на величину прибыли
Производство равно продажам	Если вся произведенная продукция реализуется в каждом периоде, то операционная прибыль будет одинаковая при использовании обеих калькуляций
Производство больше чем продажи	Превышение количества произведенной продукции над количеством реализованной продукции ведет к увеличению запасов. При использовании абзорпшен-костинг, часть постоянных ПНР включается в себестоимость единиц продукции, находящихся в запасах. При использовании директ-костинг все постоянные ПНР относят в расходы периода. Поэтому прибыль, полученная по абзорпшен-костинг будет выше прибыли, подсчитанной по директ-костинг
Продажи больше чем производство	Превышение количества реализованной продукции над количеством произведенной продукции ведет к уменьшению запасов. При использовании абзорпшен-костинг, часть постоянных ПНР включенных в себестоимость единиц в запасе переходят в расходы как себестоимость реализованной продукции. При использовании директ-костинг все постоянные ПНР были отнесены в расходы в том периоде, когда они имели место. Поэтому прибыль, полученная по абзорпшен-костинг будет ниже прибыли, подсчитанной по директ-костинг

Подразделение затрат на постоянные и переменные позволяет получить информацию о расходах, необходимую для принятия решений. Так, для принятия различных решений краткосрочного характера требуются данные о релевантных издержках; например, следует ли компании какой-то компонент приобретать или выгоднее изготовить его у себя, такие же проблемы возникают и при определении ассортимента продукции. Кроме того, оценка затрат при различной активности деятельности также требует деления затрат на постоянные и переменные составляющие. Предполагается, что подобный анализ затрат возможен только при использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам. Следовательно, можно предположить, что прогнозирование будущих расходов и доходов при различной активности компании, а также использование данных об издержках будущих периодов для принятия решений становятся возможными только в системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам. Однако каких-

то ограничений на применение системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат для составления финансовых документов внешней отчетности и анализа затрат по постоянным и переменным составляющим для принятия решений нет. Преимущество калькуляции себестоимости по переменным издержкам заключается в том, что она предполагает проведение анализа переменных и постоянных составляющих затрат. (В системе калькуляции себестоимости с полным распределением затрат это не обязательно.)

При исчислении прибыли за год колебания запасов становятся менее вероятными, однако сезонные колебания объема реализации могут привести к значительным изменениям запасов продукции и, следовательно, повлиять на величину прибыли за месяц или квартал.

Так как при использовании системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат величина прибыли может быть сильно искажена, то при калькуляции прибыли за короткие промежутки времени аргументы в пользу калькуляции себестоимости по переменным издержкам становятся еще более убедительными. Поскольку отчеты о прибыли за короткие промежутки времени представляются только руководству компании, то в управленческом учете лучше калькулировать себестоимость по переменным издержкам. [3, 213]

Еще одним доводом в пользу калькуляции себестоимости по переменным издержкам для внутренней отчетности является то, что информация внутренних отчетов о прибыли может служить для оценки работы менеджеров. При полном распределении затрат для изменения прибыли менеджеры могут умышленно изменять уровень запасов; например, менеджер может умышленно уменьшить величину постоянных накладных расходов путем ненужного увеличения запасов продукции в течение нескольких последовательных периодов.

Конечно, есть предел тому, как долго менеджеры могут продолжать наращивать запасы продукции, в конце концов, возникает ситуация, когда их неизбежно придется сокращать, а отложенные постоянные накладные расходы рано или поздно надо будет относить на периоды, когда запасы продукции сокращаются.

Тем не менее, в краткосрочном плане возможности менеджеров манипулировать величиной прибыли все равно в этом случае сохраняются. Поэтому руководство компании, чтобы не допустить этого, может ввести систему контроля за показателями деятельности.

Например, отчетные показатели, свидетельствующие об измерениях товарно-материальных запасов, позволяют привлечь внимание руководителей компании к ситуациям, в которых возможно манипулирование прибылью путем увеличения запасов продукции.

В период, когда спрос на продукцию уменьшается, компания может накопить излишние запасы. При использовании системы полного распределения затрат только часть постоянных накладных расходов, которые компания понесла в течение периода, будет отнесена на затраты производства, остальные накладные расходы будут включены в оценку

неликвидных запасов. Если от излишних запасов товара избавиться нельзя, расчет прибыли текущего периода будет неточным, поскольку постоянные накладные расходы просто переносятся на последующие учетные периоды. Однако может потребоваться определенное время, прежде чем руководство придет к заключению, что без существенного снижения цены реализации запасы не могут быть проданы. Следовательно, запасы подвергнутся переоценке, и поэтому в последующий учетный период потребуется списать часть их стоимости. В конечном счете, прибыль текущего периода оказывается завышенной.

3.3. Перспективы использования системы «Директ-костинг» в управлении затратами при производстве муки

На предприятии, принявшем решение о введении системы управления затратами, строится иерархическая модель информационных потоков. В ней жестко прописываются центры ответственности за занесение информации, право доступа и возможность для обработки.

Таким образом, в информационном поле создается предельно близкая к реалиям модель предприятия, с помощью которой можно существенно упростить процедуры оценки, контроля, учета финансовых результатов и многое другое.

Из одного информационного поля, данные в котором собраны по единым законам, каждый получает информацию, необходимую и понятную конкретно ему. Руководитель видит синтетические данные в виде краткого набора понятных цифр, имея при этом возможность проследить происхождение каждой из них на том уровне аналитики, который ему необходим. Это самый простой способ оценить эффективность работы нанятых им управленцев.

Для многих владельцев бизнеса такого объема информации о работе их предприятия более чем достаточно - любые дополнительные цифры, представленные им в отчетах, будут просто лишними.

Менеджер видит анализ и результаты работы всех своих подразделений и сотрудников. На основе этих показателей он может принимать управленческие решения своего уровня более осознанно и обоснованно. Товаровед работает со складом значительно эффективнее. При этом все они могут общаться по работе каждого из них, употребляя общие термины и понятия, не вызывающие разночтений и недопонимания.

Не существует стандартного набора управленческих функций и объектов управления. Каждый субъект исходит из необходимого ему перечня функций и объектов управления исходя из собственных задач, сложившейся практики, поэтому в части затрат не может быть стандартных советов. Тем не менее, результативность зависит от себестоимости и реализационных цен. [29]

Пример начального конструирования системы управления затратами представлен в таблице 35.

Таблица 35

Перспективы введения системы управления затратами

Перспективы	Стремления	Показатели	Цели	Инициативы
Финансы	Рост прибыльности бизнеса	Прибыль	20% роста	Соответствующая программа
Клиенты	Качество продукта, ассоциированное с его торговой маркой	Количество возвратов товаров	Снижать на 50% в год	Программа управления качеством
Внутренние процессы	Улучшение качества производимых товаров	Процент проданных товаров от произведенных	70%	Программа развития производства
		Объем складских запасов по сравнению с плановым	85%	
Обучение и рост	Тренинг и обучение служащих	Процент обученных служащих	1-й год-50% 2-й год - 75% 3-й год - 90%	План обучения персонала. Внедрение компьютерной системы

Сложность организации системы простого «директ-костинга» заключается в том, что нелегко провести грань между переменными и постоянными расходами.

Для целей калькулирования себестоимости продукции в отрасли следует применять систему развитого «директ-костинга», являющегося критерием точности определения себестоимости и необходимым приемом управления затратами.

Изучение комплекса затрат в мукомольной промышленности в отношении объема производства позволило разделить их на четыре группы: переменные, условно-переменные, постоянные и условно-постоянные.

В таблице 36 рекомендуется разработанная нами группировка затрат по отношению к объему производства на предприятиях мукомольной промышленности.

Таблица 36

Группировка затрат по отношению к объему производства

Затраты по отношению к объему производства	Наименование затрат на предприятии
Переменные	<ul style="list-style-type: none"> - Расходы на материалы (зерно, мешки) - Расходы на оплату труда основных производственных рабочих - Отчисления от оплаты труда
Условно-переменные	<ul style="list-style-type: none"> - Расходы на топливо и электроэнергию, затраченную на приведение в действие мукомольного оборудования - Расходы на текущий ремонт оборудования - Амортизационные отчисления по машинам и оборудованию производственным методом - Потери от брака - Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам
Постоянные	<ul style="list-style-type: none"> - Расходы на оплату труда управленческого и инженерно-технического персонала - Отчисления от оплаты труда - Амортизационные отчисления по зданиям по равномерному методу - Расходы на спецодежду - Расходы на содержание противопожарной и сторожевой охраны - Расходы на содержание санитарно-бытовых устройств
Условно-постоянные	<ul style="list-style-type: none"> - Расходы на освещение и отопление производственных цехов - Расходы на текущий ремонт производственных помещений

Это позволит решать такие важные задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции (соответствует переменным затратам);

- сравнительный анализ доходности различных видов продукции;

- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;

- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия.

Маржинальный анализ позволяет определить:

- безубыточный объем продаж путем расчета порога рентабельности и окупаемости издержек при заданных соотношениях цены, постоянных и переменных затрат;

- объем продаж, необходимый для получения заданной величины прибыли;

- критический уровень постоянных затрат при заданном уровне маржинального дохода;

критическую величину цены при заданном объеме продаж и соотношении переменных и постоянных затрат. [29]

Проведение расчетов по методике маржинального анализа требует соблюдения ряда условий, а именно:

- необходимость деления издержек на переменные и постоянные;
- переменные издержки изменяются пропорционально объему производства (реализации) продукции;
- постоянные издержки не изменяются в пределах релевантного (значимого) объема производства (реализации) продукции, то есть в диапазоне деловой активности предприятия, который установлен исходя из производственной мощности предприятия и спроса на продукцию;
- тождество объемов производства и реализации продукции в рамках рассматриваемого периода времени, то есть запасы готовой продукции существенно не изменяются;
- эффективность производства, уровень цен на продукцию и потребляемые производственные ресурсы не будут подвергаться существенным колебаниям на протяжении анализируемого периода;
- пропорциональность поступления выручки объему реализованной продукции.

Основной категорией маржинального анализа является маржинальный доход. Маржинальный доход рассчитывается как разность между выручкой от реализации (без учета НДС и акцизов) и переменными затратами.

Так как маржинальный доход - это часть выручки, которая остается на покрытие постоянных затрат и формирование прибыли, его иногда называют суммой покрытия. И, естественно, чем выше уровень маржинального дохода, тем быстрее возмещаются постоянные затраты и организация имеет возможность получать прибыль.

Маржинальный доход (МД) следует рассчитывать по формуле:

$$\text{МД} = S - V, \quad (1)$$

где S - выручка от реализации;

V - совокупные переменные затраты.

Маржинальный доход можно рассчитать не только на весь объем выпуска продукции в целом, но и на единицу каждого ее вида. В этом случае мы будем иметь удельный маржинальный доход. Экономический смысл этого показателя заключается в том, что он показывает сумму прироста прибыли от выпуска каждой дополнительной единицы продукции:

$$\text{УМД} = (S - V) / Q = p - v, \quad (2)$$

где УМД - удельный маржинальный доход;

О - объем реализации;

р - цена единицы продукции;

v - переменные затраты на единицу продукции.

Показатели удельных маржинальных доходов каждого конкретного вида продукции чрезвычайно важны для мукомольных предприятий, так как ориентируют их на выпуск более прибыльной продукции. Так, если данный показатель отрицателен, то это свидетельствует о том, что выручка от реализации этого продукта не покрывает даже переменных затрат. В результате каждая последующая произведенная единица данного вида продукции будет увеличивать общий убыток организации. Риск неоправданных затрат в первую очередь распространяется на предприятия, занимающихся переработкой зерна, так как велика связь с сырьевой базой – производством зерна. А производство зерна традиционно сопровождается риском из-за зависимости от природно-климатических условий.

Если возможности значительного снижения уровня переменных затрат сильно ограничены, то мелькомбинатам следует рассмотреть вопрос о пересмотре ассортимента производимой продукции.

ТОО «Мука Казахстана» выпускает несколько сортов муки. (Таблица 37)

Таблица 37

Себестоимость по переменным и постоянным издержкам в разрезе сортов муки (1 квартал 2009 года)

Показатели	Мука			Итого
	в/сорт	1 сорт	2 сорт	
Объем производства, тонн	17,6	26,3	8,8	52,7
Цена за единицу, тыс. тенге	70	60	50	
Объем реализации, тыс. тенге	1232	1578	440	3250
Издержки производства единицы изделия, всего, тыс. тенге	66	55	47	
В том числе:				
постоянные затраты, тыс. тенге	22	12	10	
переменные затраты, тыс. тенге	44	43	37	
Издержки производства на весь объем, тыс. тенге	1161,6	1446,5	413,6	3021,7
В том числе:				
постоянные затраты, тыс. тенге	387,2	315,6	88,0	790,8
переменные затраты, тыс. тенге	774,4	1130,9	325,6	2230,9

Используя данные таблицы 37, определим маржинальный доход и эффективность производства отдельных сортов муки:

Маржинальный доход будет равен 1019,1 тыс. тенге (3250 – 2230,9).

Удельный маржинальный доход равен:

Мука в/сорт = $(1232 - 774,4) / 17,6 = 26,$

Мука 1 сорт = $(1578 - 1130,9) / 26,3 = 17,$

Мука 2 сорт = $(440 - 325,6) / 8,8 = 13.$

По проведенным расчетам определяем, что наиболее выгодно производить муку 1 сорта. Разница между удельным маржинальным доходом и постоянными издержками составляет 5 тенге, тогда как при производстве муки высшего сорта и 2 сорта, соответственно 4 тенге и 3 тенге.

Анализ полученных показателей говорит о том, что на предприятии следует менять структуру ассортимента производимой и реализуемой продукции в пользу муки 1 сорта. Однако при решении нужно учитывать и прогнозируемый спрос, чтобы можно было соотнести его оптимально с рентабельностью.

Для того чтобы оперативно влиять на уровень доходности отдельных видов продукции через систему затрат, следует переменные затраты детализировать по группам.

Используя группировку переменных затрат, можно рассчитать соответствующие показатели маржинального дохода, в основе расчетов которых лежат конкретные группы переменных затрат. Анализ полученных показателей позволит определить основные направления экономии затрат и получения дополнительной прибыли.

Данные о величине маржинального дохода и других производных показателей получили широкое распространение для прогнозирования затрат, цены реализации продукции, допустимого удорожания ее себестоимости, оценки эффективности и целесообразности увеличения объема производства, в решении задач типа «выбор оптимального ассортимента и объем продукции» и в других расчетах по оптимизации управленческих решений.

Важное значение для прогнозирования финансовых результатов имеет показатель «Сила воздействия операционного рычага».

Действие операционного рычага проявляется в том, что любое изменение дохода от реализации всегда порождает более сильное изменение дохода от операционной деятельности. В этом заключается сила воздействия операционного рычага (СВОР). При этом нужно иметь в виду, что при формировании дохода учитывается цена и объем реализации, а на формирование цены влияет себестоимость.

Например, доход от реализации фирмы в отчетном году составляет 11000 тыс.тенге, переменные затраты равны 9300 тыс.тенге, постоянные – 1500 тыс.тенге. Предполагается, что доход от реализации возрастает до 12000 тыс.тенге, т.е. на 9,1%. Переменные затраты увеличатся также на 9,1%. и составят 10146 тыс.тенге.

Таким образом, при увеличении дохода от реализации (D_p) на 9,1% доход от операционной деятельности ($D_{оп}$) увеличился на 77% $(354/200 * 100\% - 100\%)$. В этом и проявляется сила воздействия операционного рычага (СВОР).

Определение изменения дохода от операционной деятельности представлено в таблице 38.

Таблица 38

Определение дохода от операционной деятельности

Наименование показателя	Отчетный период	Прогнозный период
1 Доход от реализации, D_p , тыс.тенге	11 000	12 000
2 Совокупные переменные затраты, S_v	9 300	10 146
3 Маржинальный доход, D_m (стр.1-стр.2)	1 700	1 854
4 Совокупные постоянные затраты, S_f	1 500	1 500
5 Доход от операционной деятельности, $D_{оп}$ (стр.3-стр.4)	200	354

В практических расчетах для определения силы воздействия операционного рычага (СВОР) применяют отношение маржинального дохода к доходу от операционной деятельности:

$$СВОР = D_m / D_{оп} = (D_p - S_v) / D_{оп} \quad (3)$$

В нашем примере $СВОР = 1700/200 = 8,5$ – это означает, что при возможном увеличении дохода от реализации, например, на 3% доход от операционной деятельности возрастет на 25,5% ($3\% * 8,5$). Тогда как уменьшение дохода от реализации (D_p) на 10% снизит доход от операционной деятельности на 85%, а увеличение дохода от реализации на 9,1% увеличит доход от операционной деятельности на 77% ($9,1\% * 8,5$).

Следует знать, что СВОР всегда рассчитывается для определенного объема продаж, так что при изменении D_p изменяется и СВОР.

СВОР в значительной степени зависит от среднеотраслевого уровня фондоемкости: чем больше стоимость основных средств, тем больше постоянные затраты – это объективный фактор. Вместе с тем эффект операционного рычага поддается контролю именно на основе учета зависимости СВОР от величины постоянных затрат – чем больше постоянные затраты при постоянном D_p , тем сильнее действует операционный рычаг, и наоборот:

$$СВОР = (S_f + D_{оп}) / D_{оп} \quad (4)$$

При возрастании D_p , если порог рентабельности уже пройден, СВОР убывает, так как доля постоянных затрат в общей их сумме снижается.

Чем больше СВОР, тем меньшее снижение D_p рассматривается как недопустимое. Так при $СВОР = 20$, недопустимо даже 5% снижение D_p .

Все элементы «Директ-костинга» приведенные нами в расчетах могут служить аналитической информацией для принятия эффективных решений в управлении затратами на мукомольных предприятиях.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные исследования в рамках решенных задач для достижения цели позволяют сформулировать следующие выводы.

Деятельность различных предприятий связана с потреблением различных ресурсов – трудовых, материальных, нематериальных и финансовых. В зарубежных и отечественных нормативных, учебных и научных изданиях для обозначения понятия «потребленные ресурсы» используют термины: затраты, расходы, издержки. Экономическая наука и практика занимаются изучением затрат, расходов, издержек одновременно с развитием производства. Обобщая взгляды отечественных и зарубежных ученых, можно сделать вывод о наличии определенных расхождений в их толковании.

Правильное определение затрат поможет избежать множество ошибок, связанных с принятием управленческих решений. Предметом управления являются затраты предприятия возникающие в процессе его деятельности - операционной, инвестиционной и финансовой. Абуов К.К. считает что, управление затратами следует рассматривать как процесс выработки и принятия управленческих решений на основе организационно-методической системы формирования, распределения затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) на различных уровнях предприятия в соответствии с его текущими и перспективными целями.

Управление затратами предполагает прежде всего их классификацию по направлениям учета: для определения стоимости запасов продукции, принятия управленческих решений, осуществления контроля и регулирования.

Исследование различных подходов к управлению затратами позволило сделать следующий вывод: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работ, оказание услуг). Решить эту задачу, можно лишь используя систему «Директ-костинг». Система «Директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия. Названная система управления затратами успешно используется во всемирно известных Европейских, Американских и Азиатских компаниях.

А.Д Шермет метод «Директ-костинг» называет также методом маржинального дохода, так как основное содержание данного метода представляет собой расчет маржинальной прибыли как разницы между выручкой и переменными издержками на первом этапе. На втором этапе из маржинальной прибыли вычитают постоянные затраты и получают операционную прибыль. Данные о маржинальной прибыли лежат в основе принятия управленческих решений, связанных с сокращением или развитием производства продукции. Использование системы «Директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах и расходах содержит два

финансовых показателей: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Главной особенностью метода «Директ-костинг», основанного на классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий (работ, услуг), а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены.

Анализ развития отечественных предприятий мукомольной промышленности позволил выявить тенденции снижения объемов производства и рост себестоимости муки. Этот факт свидетельствует о необходимости внедрения новых эффективных систем управления экономическими ресурсами предприятия, в т.ч. «Директ-костинг». Такая постановка вопроса оправдана тем фактом, что себестоимость является одним из важных факторов воздействия на финансовый результат. На покрытие производственных затрат приходится более 80% дохода от реализации.

Особенностью мукомольной отрасли является то, что большинство входящих в нее предприятий сочетают несколько видов деятельности и, как показывают исследования, в последний период наблюдается процесс динамичного комбинирования производства. Например, ТОО «Мука Казахстана» является одним из крупных в РК мукомольных предприятий, которое производит несколько видов муки (высшего, первого, второго сорта), крупы (манную, пшеничную, перловую) и различные зерноотходы.

Совместно производимые и побочные продукты характерны для тех отраслей, где производство одного продукта неизбежно ведет к производству других. При одновременном производстве различных продуктов, когда каждый из них имеет самостоятельную цену реализации, эти продукты называются совместно производимыми.

В мукомольной промышленности в распределении комплексных затрат на себестоимость совместных продуктов есть дилемма. Как распределять комплексные затраты? Мы проанализировали четыре метода и пришли к выводу, что наиболее оптимальным методом можно определить метод постоянной доли валового дохода.

Опираясь на сложившийся состав затрат при переработке зерна в муку мы разработали схему бюджетирования затрат. Эта схема предполагает пять этапов, которые соответствуют технологическим этапам переработки зерна. При этом отдельно необходимо рассматривать распределение постоянных затрат. Мы предлагаем использовать механизм распределения постоянных затрат по методу постоянной доли валового дохода.

Мы ознакомили руководителей ТОО «Мука Казахстана» с результатом исследования. Они признали, что предложение внедрения разработанной нами схемы бюджетирования затрат, учитывающей их обособление по характеру динамики производства, представляется им интересным.

Руководителям всех уровней зерноперерабатывающего предприятия для принятия эффективных управленческих решений необходима объективная качественная информация о затратах. Такую информацию по нашему мнению можно получить, используя систему «Директ-костинг».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Назарова В.Л., Фурсов Д.А., Фурсова С.Д. Управленческий учет: учебник.- Алматы: Экономика, 2004.-308с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник.- Москва: Юристъ, 2003. – 618с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник.- Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.- 1071с.
4. Керимов В.Э., Петрище Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э. Методы управления затратами и качеством продукции: Учебное пособие. – Москва: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 108с.
5. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учебное пособие – М.: ИНФРА – М, 1997.- 392с.
6. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. – СПб.: Питер, 2002. – 176с.
7. Абуов К.К., Горелов А.Н. Совершенствование управления затратами в сельскохозяйственных предприятиях: научное издание. – Кокшетау, 2005. – 163с.
8. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. и др.; Под ред. Г.А. Краюхина. Управление затратами на предприятии: Учебник для вузов – СПб.: Бизнес-пресса, 2000. – 277с.
9. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
10. Осипенкова О.П. Управленческий учет. – Москва: Издательство «Экзамен», 2002. – 256с.
11. Либерман И.А. Управление затратами: учебно-практическое пособие. – Москва: Издательский центр «Март», 2006. – 619с.
12. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: Теория и практика. – Москва: «Финансы и статистика», 1993. – 128с.
13. Дюсембаев К.Ш., Сатенов Б.И. «Директ-костинг»: Теория, методология и практика: учебник.- Алматы: Экономика, 2002.-208с.
14. Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. – Москва: Издательство «Экзамен», 2004. – 352с.
15. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник.- Москва: ИНФРА – М, 2009. – 477с.
16. Сатенов Б.И. Классификация затрат по системе «Директ-костинг» // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №3.-С.42-54.
17. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – Москва: Издательство «Аналитика -Пресс», 1997.-337с.
18. Джолдасбаева Г.К. Современное состояние развития мукомольной отрасли // АльПари.- 2006. - №1. – С. 141-146.
19. Джолдасбаева Г.К. Состояние рынка хлебопродуктов в Республике Казахстан // АльПари.- 2005. - №2. – С. 97-102.
20. www.stat.kz - Агентство Республики Казахстан по статистике

21. www.minagri.kz - Министерство сельского хозяйства Республики Казахстан
22. Борбасова З. Экспортный потенциал Казахстана на мировом рынке зерна // АльПари.- 2006. - №1. – С. 107-113.
23. Статистический ежегодник Павлодарской области 2001-2007/ Павлодар, 2008. – 231с.
24. Сейдахметов А.С., Куква И.Н., Нургалиева К.К. Экономическая оценка сельскохозяйственного потенциала агробизнеса: учебник.- Алматы: Экономика, 2006.-256с.
25. Хлевная Е.А. Бюджетирование как инструмент реализации стратегии и управления развитием предприятия// Управленческий учет.- 2009. - №2. – С. 103-112.
26. Еспергенова Л. Бюджетирование как эффективный способ управления затратами // Финансы Казахстана.- 2008. - № 5-6. – С. 89-92.
27. Дугалова Г.Н. Внутрифирменное планирование: учебное пособие.- Алматы: Алматыкітап баспасы, 2008.- 208с.
28. Егоров Г.А. Технология муки. Технология крупы: учебник.- Москва: Издательство «Колос», 2005.-296с.
29. Пономарева О. Управленческий учет издержек // ФБ Главбух. – 2009.- №1 – С.19-23.
30. Попов Н.А. Экономика сельскохозяйственного производства: учебник.- Москва: Издательство «Экмос», 1999.-352с.
31. Сигидов Ю.И., Адаменко А.А., Рыбянцева М.С. Системный подход к классификации методов учета затрат// Управленческий учет.- 2009. - №2. – С. 27-34.
32. Шаяхметова Р. О ценовой ситуации// Звезда прииртышья.- 2007. - №2. – С. 3.
33. Область в 2007году. Итоги социально-экономического развития //Звезда прииртышья, 2008. – №7. – С. 5.
34. Акимова Б.Ж. Методы учета затрат и калькулирование себестоимости // АльПари.- 2003. - №2. – С. 150-153.
35. Сураганова С.К., Бисекоев А.Т. Пути развития малых предприятий в условиях северного региона Казахстана // АльПари.- 2007. - №3-4. – С. 178-180.
36. Алданиязов К.Н. Принципы управления затратами в условиях контроллинга // АльПари.- 2005. - №1. – С. 14-17.
37. Хубаев Г.Н. Калькуляция себестоимости продукции и услуг: процессно-статистический учет затрат// Управленческий учет.- 2009. - №2. – С. 35-47.
38. Есполов А.Т., Акназарова Р.К. Специализация производства и внедрение новых технологий – решающие факторы в повышении качества продукции и роста ее конкурентоспособности // АльПари.- 2004. - №2-3. – С. 105-109.
39. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Современный экономический словарь.- Москва: ИНФРА – М, 1997. – 496с.
40. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК – Ростов - на -Дону.-Издательский центр «Март», 2000.-354с
41. Додобаев Ю.Т. и др. Анализ хозяйственной деятельности АПК: учебное

- пособие.- Алматы: Экономика, 2007.-476с.
42. Джолдасбаева Г.К. Малое предпринимательство в мукомольной отрасли // АльПари.- 2004. - №2-3. – С. 88-94.
 43. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии: изд. 3-е, доп. и перераб. – Алматы: Центраудит-Казахстан, 2002.- 728 с.
 44. Минаков И.А., Сабетова Л.А. и др. Экономика сельского хозяйства: учебник. – Москва: Издательство «Колос», 2003.-328с.
 45. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: учебное пособие.- Москва: ИНФРА – М, 2007. – 384с.
 46. www.gazeta.kz - Электронная газета
 47. Козин Е.Б., Козина Т.А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. – Москва: Издательство «Колос», 2000.-221с.
 48. Омарбакиев Л.А. Эффективность инновационных проектов в аграрном секторе Казахстана // Финансы Казахстана.- 2008. - № 5-6. – С. 30-37.
 49. Ильин А.И. Планирование на предприятии: учебник– Москва: Издательство «Новое знание», 2003.-346с.
 50. Соколов В.В. Методические вопросы создания системы норм и нормативов – Москва: Издательство «Экономика», 1983.-192с.