

0-793791

На правах рукописи



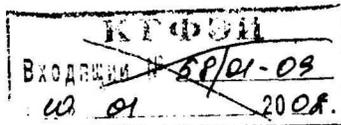
**АРТЮЩЕНКО Василий Александрович**

**Совершенствование управленческого учета в промышленно  
интегрированных птицеводческих организациях  
Краснодарского края**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Краснодар – 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета  
ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
**Говдя Виктор Виленович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Сигидов Юрий Иванович**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714716

кандидат экономических наук, доцент  
**Домбровская Елена Николаевна**

Ведущая организация - ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный  
аграрный университет».

Защита состоится «01» февраля 2008 г. в 9 часов в 209 аудитории  
главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета Д 220.038.02  
при ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» по

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Осуществление хозяйственной деятельности в современных условиях определило новые требования, предъявляемые к системе управления, организации производства, планирования, учета, контроля и оценки результатов деятельности организаций промышленного птицеводства. Поэтому необходимо совершенствовать методологию управленческого учета с учетом специфики их деятельности. Целесообразно выделение центров ответственности и делегирования им отдельных функций управления и управленческого учета. Это позволит проводить оценку деятельности отдельных сегментов, качественно осуществлять управление ими путем принятия и реализации обоснованных управленческих решений. Требуют дополнительного исследования проблемы организации и практического использования наиболее эффективных методов и систем управленческого учета и контроля затрат. Существующие методы исчисления себестоимости и анализа затрат в птицеводстве не в полной мере соответствуют требованиям, предъявляемыми собственниками и руководством организаций.

**Состояние изученности проблемы.** Проблемы становления и развития системы управленческого учета и управления затратами достаточно изучены в работах зарубежных ученых. Наиболее существенный вклад в развитие теории управленческого учета внесли К. Друри, Т. Скоуп, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Ч. Хорнгрен, Г. Фостер и другие. Значительный вклад в развитие управленческого учета в отечественной практике внесли П. С. Безруких, Л. В. Попова, М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков, Т. П. Карпова, С. А. Николаева, В. Ф. Палий, А. Д. Шеремет. Проблемы развития и внедрения управленческого учета, контроля и анализа применительно к сельскохозяйственному производству, в том числе птицеводству, освещены в трудах отечественных ученых: Р. А. Алборова, Н. В. Валебниковой, И. П. Василевич, О. В. Гришиной, А. И. Ежовой, А. И. Ламыкина, В. Г. Липик, Г. М. Лисович, Г. И. Пашигорева, М. З. Пизенгольц, А. И. Трубилина, И. Т. Трубилина, Л. И. Хоружий, Н. Г. Широбокова и многих других. Однако нет единого мнения в определении сущности управленческого учета, методических подходов по постановке управленческого



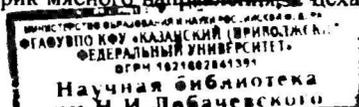
учета в сельскохозяйственных организациях, планированию и контролю затрат в целом по организации и в разрезе ее структурных подразделений. Требуют доработки способы и методы калькулирования продукции для целей управленческого учета. Необходимо усовершенствовать порядок документального оформления и предоставления информации о затратах и выходе продукции с учетом специфики промышленно интегрированных птицеводческих организаций.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования – разработка теоретических, методических и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат на производство и контроля формирования себестоимости продукции промышленно интегрированных птицеводческих организаций. В соответствии с поставленной целью решались следующие задачи:

- раскрыть сущность, содержание, роль и место управленческого учета в системе управления организацией;
- изучить передовые системы управления затратами и возможность их применения в интегрированных организациях промышленного птицеводства;
- выявить влияние технологии и состояния производства на организацию управленческого учета в промышленном птицеводстве;
- дать оценку современного состояния учета, калькулирования продукции промышленного птицеводства и разработать предложения по их совершенствованию;
- разработать структуру внутрихозяйственной отчетности, предложить формы и порядок формирования внутрихозяйственной отчетности.

**Предметом исследования** явилась совокупность теоретических, методических и практических вопросов управленческого учета в организациях промышленного птицеводства.

**Объектом исследования** явились 40 организаций промышленного птицеводства Краснодарского края. Углубленное изучение проводилось на основе данных ЗАО фирма «Агрокомплекс» Выселковского района, в состав которого входят 3 птицефабрики яичного и 6 птицефабрик мясного направления, 2 цеха по убою и переработке мяса птицы.



**Теоретической и методологической основой** диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых по управленческому и бухгалтерскому учету, экономическому анализу, финансовому менеджменту, законодательные и нормативные документы. При обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций использовались данные Госкомстата России, Департамента сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности Краснодарского края, Российского птицеводческого союза, НО «Союз птицеводческих хозяйств Кубани», документы, регистры бухгалтерского учета и отчетности птицеводческих организаций Краснодарского края, данные научной литературы и периодической печати. При анализе материалов, обосновании выдвигаемых предложений использовался системный подход к изучению темы исследования, а также общенаучные методы, методы статистики и анализа: наблюдение, обобщение, группировка, сравнительный и факторный анализ, монографический, графический, табличный и др.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке теоретических и методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат на производство и контроля формирования себестоимости продукции промышленного птицеводства. В результате проведенного исследования сформулированы положения, обоснованы выводы и рекомендации, которые характеризуют его научную новизну:

- раскрыта сущность, содержание и определено место управленческого учета в процессе обоснования и принятия управленческих решений. Управленческий учет определяется как система наблюдения и обобщения фактов деятельности организации, используемая для обеспечения информацией руководства организации для принятия управленческих решений, а также для контроля за результатами деятельности структурных подразделений (центров ответственности) и организации в целом;

- усовершенствована методика калькулирования продукции промышленного птицеводства. Предложена методика калькулирования мяса птицы в разрезе категорий качества, в качестве критерия оценки предлагается использовать цену реализации или процент содержания мяса в тушках птицы, что позволит сравнить эф-

фективность вариантов его дальнейшего использования. При исчислении себестоимости работ по убою птицы предложено использовать 1 кг живого веса птицы, что более точно отражает трудовые и материальные затраты этой операции;

- разработаны новые формы первичных документов для внутрихозяйственного использования: «Акт закрепления птицы по корпусу», «Акт о забое птицы и выходе продукции и отходов» и «Рапорт о переработке птицы и выпуске продукции»;

- оптимизирована система материального стимулирования персонала промышленно интегрированных птицефабрик мясного направления. Расценку за 1 ц прироста живой массы птицы предлагается корректировать на комплексный показатель эффективности, который зависит от величины среднесуточного прироста живой массы птицы, процента сохранности поголовья, расхода корма на 1 ц прироста и себестоимости произведенной продукции;

- разработаны формы внутрихозяйственной управленческой отчетности (отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства; отчет о выполнении бюджета затрат предприятий промышленно интегрированного птицеводства; отчет о выполнении плана реализации продукции птицеводства).

**Практическая значимость.** Практическая ценность результатов исследования заключается в разработке усовершенствованной номенклатуры статей и элементов затрат, включаемых в себестоимость продукции птицеводства, с учетом технологических и организационных особенностей отрасли птицеводства и предложений по усовершенствованию учета затрат в птицеводстве, в том числе по центрам затрат и ответственности с использованием многоуровневой их детализацией. Использование положений и результатов исследования дают возможность организовать эффективную систему управленческого учета затрат по центрам ответственности в птицеводческих предприятиях. Внедрение разработанных предложений позволит повысить оперативность учета, улучшить информационное обеспечение и экономическую обоснованность управления затратами, будет способствовать достижению безубыточной работы птицеводческих предприятий, обеспечивая их устойчивое развитие и конкурентоспособность.

### **Положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:**

- методика калькулирования мяса птицы в разрезе категорий качества готовой продукции с использованием дополнительной калькуляционной единицы – 1 кг живого веса птицы;

- разработанные новые формы первичных документов для внутрихозяйственного использования («Акт закрепления птицы по корпусу», «Акт о забое птицы и выходе продукции и отходов» и «Рапорт о переработке птицы и выпуске продукции»);

- усовершенствованная система материального стимулирования персонала птицефабрик мясного направления;

- разработанные формы внутрихозяйственной управленческой отчетности (отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства; отчет о выполнении бюджета затрат предприятий промышленно интегрированного птицеводства; отчет о выполнении плана реализации продукции птицеводства).

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Исследование носит научно-практический характер, его отдельные составляющие были опубликованы автором, докладывались на научно-практических конференциях ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» в г. Краснодар (2005-2007 гг.), Южно-Российских научно-практических конференциях в г. Сочи (2005-2006 гг.), четвертой Всероссийской дистанционной научно-практической конференции в г. Ростов-на-Дону (2007 г.). Основные предложения и рекомендации диссертационного исследования апробированы, внедрены и используются в настоящее время в практической деятельности учетного и административно-управленческого аппарата птицеводческих предприятий ЗАО фирма «Агрокомплекс» Выселковского района.

Работа выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ ФГОУ ВПО «Кубанский ГАУ» по теме № 15 «Разработка предложений по основным направлениям повышения эффективности регионального АПК» (регистрационный номер 0196009014) и соответствует п. п. 1.8 - 1.10 паспорта специальностей ВАК по специальности 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика.

**Публикации.** Основные положения диссертации опубликованы в 8 работах общим объемом 15,75 п. л., в том числе авторских 14,95 п. л.

**Объем и структура работы.** Диссертация объемом 201 страница машинописного текста состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы, включающего 174 наименования, шести приложений, содержит 22 таблицы, 20 схем и рисунков.

### **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

При решении управленческих задач, испытывается недостаток аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления. При решении этих вопросов особая роль отводится управленческому учету. Учитывая особенности российской системы бухгалтерского учета, и изучив взгляды различных авторов, мы придерживаемся мнения, что *управленческий учет – часть бухгалтерского учета, представляющая собой систему наблюдения и обобщения фактов деятельности организации с помощью методов планирования, учета, контроля и анализа, используемая для получения и обеспечения информацией руководства организации в целях принятия управленческих решений и контроля за результатами деятельности структурных подразделений (центров ответственности) и организации в целом.* Очень важной и принципиально отличной от финансового учета задачей управленческого учета является организация учета по центрам затрат и центрам ответственности.

В работе обосновано, что управление затратами в целях формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины (при условии сохранения качества выпускаемой продукции) позволяет снизить цены, что дает предприятию возможность сохранить или даже укрепить свои позиции на рынке. Эффективное управление позволит определить состав и структуру затрат и степень влияния тех или иных затрат на прибыль предприятия, улучшить планирование затрат, выявить непроизводительные расходы и возможные пути снижения затрат. В исследовании установлено, что в управленческом учете применяется ряд методов учета затрат. Следует отметить, что выбор метода учета за-

трат в настоящий момент обусловлен, прежде всего, технологией производства, а не только потребностями руководства в информации для принятия управленческих решений.

Изучение практики управления затратами показало, что, помимо распространенного метода учета полных затрат, в организациях промышленного птицеводства целесообразно и возможно применение одного или сочетание нескольких методов используемых в отечественной и зарубежной практике управленческого учета: нормативного, поперечного, системы учета переменных затрат, системы учета затрат по местам возникновения.

Мы считаем, что при постановке управленческого учета и для правильного ведения бухгалтерского учета в птицеводстве необходимо учитывать организационно-технологические особенности и современное состояние птицеводства. Птицеводство имеет ряд существенных особенностей, отличающих его от других отраслей сельского хозяйства. Птицеводство основано на индустриальной технологии производства продукции, на полнорационных системах кормления, автоматизированных системах сбора яиц и убоя птицы. Оно характеризуется круглогодичным ритмичным выпуском продукции, высоким уровнем интенсификации производственного процесса.

С начала 1990-х гг. экономическая ситуация в промышленном птицеводстве оставалась сложной, имел место резкий спад производства. Начиная с 1998 г. Краснодарский край ежегодно наращивает производство продукции птицеводства и улучшает производственные показатели его деятельности. Наиболее существенный рост наблюдается с 2002 г. Организации промышленного птицеводства Краснодарского края в 2006 г. произвели 77 тыс. т мяса птицы, это составляет около 87 % от уровня производства в 1990 г. В фермерских и домашних подсобных хозяйствах населения в 2006 г. было произведено 25 тыс. т мяса птицы. Таким образом, при годовой потребности в 106 тыс. т мяса птицы, обеспеченность населения данным продуктом в Краснодарском крае составляет 96 %.

Производство куриных яиц в организациях промышленного птицеводства Краснодарского края в 2006 г. достигло 1034,6 млн. штук, что превышает уро-

вень 1990 г. на 1%. Всего в 2006 г. в предприятиях всех форм собственности было произведено 1719,2 млн. шт. яиц. Таким образом, при годовой потребности в 1553,6 млн. шт. яиц, обеспеченность собственным производством в Краснодарском крае составляет 111 %.

По итогам 2006 г. Краснодарский край занимает V и VI место в России по производству мяса птицы и яйца соответственно. Около 25 % всей продукции промышленного птицеводства в Краснодарском крае производит ЗАО фирма «Агрокомплекс».

Птицеводческие организации по характеру технологического процесса подразделяются на три вида: с полным (законченным) циклом производства, с неполным циклом и предприятия, специализированные на отдельных производственных процессах. Предприятия мясного направления птицеводства ЗАО фирма «Агрокомплекс» интегрированы в единый производственный комплекс и относятся к предприятиям с неполным циклом (6 бройлерных птицефабрик) и предприятиям, специализированных на отдельных производственных процессах (2 цеха по убою и переработке мяса птицы, 1 цех инкубации). Преимуществами такой организации отрасли является более эффективное использование ресурсов фирмы, высокое качество получаемой продукции, достигаемое за счет специализации предприятий. К недостаткам можно отнести дополнительные транспортные расходы и потери при транспортировке (падеж, потеря веса).

В связи с переходом птицеводства на промышленную основу с применением передовых технологий, назрела необходимость повышения эффективности птицеводства на основе совершенствования учета затрат и исчисления себестоимости продукции с учетом специфических производственных особенностей. Основой учета затрат на производство продукции является своевременное, полное и качественное отражение всех хозяйственных операций путем составления документов. Применение типовых документов не всегда учитывает специфику организации, а разработка собственных форм, применение которых предусмотрено учетной политикой, позволяет формировать информацию, максимально отвечающую требованиям ее пользователей.

Для совершенствования документального оформления учета затрат и выхода продукции птицеводства, мы предлагаем использовать следующие формы первичных документов:

- «Акт закрепления птицы по корпусу», который позволяет оформить коллективную материальную ответственность лиц, обслуживающих корпус, за сохранность принятого птицепоголовья, в котором доводится плановое задание по производству мяса птицы. Также предусмотрена ответственность за рациональное использование кормов, достижение показателей плановой себестоимости, среднесуточных приростов и т. д. (рисунок 1).

		«УТВЕРЖДАЮ» Директор птицефабрики В. Н. Шевченко «03» марта 2007 г.
АКТ № 17 от «03» марта 2007 г. закрепления птицы по корпусу № <u>6</u> птицефабрики «Славянская» ЗАО фирма «Агрокомплекс» Коллектив корпуса № <u>6</u> в лице:		
1. Старшей птичницы	<u>Филлиповой В. Г.</u>	
2. Птичницы		
3. Слесаря – оператора	<u>Гавриленко И. И.</u>	
принимает в подотчет _____		цыплят бройлеров «Иза» <small>наименование птицы</small>
в количестве _____	<u>тридцать тысяч двести</u> <small>прописью</small>	голов
для дальнейшего их выращивания и несут материальную ответственность за их сохранность.		
На ответственное хранение приняли:		
Старшая птичница	<u>Филлипова В. Г.</u>	
Птичница		
Слесарь – оператор	<u>Гавриленко И. И.</u>	
В соответствии с актом закрепления от «03» марта 2007 г. коллективу корпуса № 6 доведено плановое задание по производству и сдаче мяса птицы на период <u>42</u> дня		
Дата посадки	<u>«03» марта 2007 г.</u>	
Сохранность поголовья, %	<u>95,0</u>	
Среднесуточный прирост, г	<u>44,0</u>	
Валовой прирост (без падежа), ц	<u>521,6</u>	
Дата сдачи	<u>«14» апреля 2007 г.</u>	
В количестве, гол	<u>28690</u>	
живым весом, ц	<u>530, 8</u>	
Средний вес 1 головы, кг	<u>1,85</u>	
Расход корма на 1 ц прироста, ц к. ед.	<u>1,96</u>	
Себестоимость 1 ц прироста, руб.	<u>2137</u>	
Главный экономист	_____	Антипцева Л. В.
С плановым заданием ознакомлены:		
Старшая птичница	_____	Филлипова В. Г.
Слесарь – оператор	_____	Гавриленко И. И.

Рисунок 1 - Форма акта закрепления птицы по корпусу для птицефабрик мясного направления (разработана автором)

- «Акт о забое птицы и выходе продукции и отходов» (рисунок 2) и «Рапорт о переработке птицы и выпуске продукции» (рисунок 3). Применение указанных форм, помимо «Производственного отчета о переработке птицы и выходе продукции» (ф. № СП-56), позволяет повысить информационное содержание отчетов и удовлетворить потребности пользователей отчетности разных уровней.

Предприятие «Краснодарское» ЗАО фирма «Агрокомплекс»		«УТВЕРЖДАЮ» Директор предприятия А. Н. Пусько «22» марта 2007 г.				
АКТ № 22/03 о забое птицы и выходе продукции и отходов за 22 марта 2007 г.						
Наименование статьи	Цыплята – бройлеры		Куры яичные		Куры мясные	
	Кол., гол.	Вес, кг	Кол., гол.	Вес, кг	Кол., гол.	Вес, кг
Поступило на убой	22184	42679				
<b>Выход продукции:</b>						
Выработано и отправлено на заморозку:						
Мясо, всего	22165	36857				
в т. ч. 1 категория	12888	19575				
2 категория	2381	3500				
2 категория (пром)	6457	8029				
нестандартное	439	441				
Субпродукты:	X	5312	X		X	
желудки мышечные	X	511	X		X	
печень, сердце	X	1265	X		X	
головы	X	1110	X		X	
ноги	X	1605	X		X	
шеи	X	821	X		X	
Отправлено на утилизацию:	19	5822				
Технические отходы:	X	5787	X		X	
кровь	X	1648	X		X	
перо	X	1648	X		X	
кишки	X	2491	X		X	
Утилизация по заключению ветеринарно-санитарной экспертизы:	16	28				
тушки птицы	16	19				
печень	X	9	X		X	
Лабораторные анализы:	3	7				
тушки цыплят	3	5				
печень	X	1	X		X	
желудки мышечные	X	1	X		X	
<b>Итого выход</b>	<b>22184</b>	<b>42679</b>				

Птица и прочие продукты убоя, отправленные на холодильник, по обработке и сортировке соответствуют требованиям стандарта и прошли ветеринарно-санитарную экспертизу.

Начальник цеха переработки птицы \_\_\_\_\_ А. М. Герасев  
расшифровка подписи

Технолог \_\_\_\_\_ О. В. Маслий  
расшифровка подписи

Ветврач ОПВК \_\_\_\_\_ С. М. Топко  
расшифровка подписи

Рисунок 2 – Форма акта о забое птицы и выходе продукции и отходов (разработана автором)

Предприятие "Краснодарское"  
 Организация ЗАО фирма "Агрокомплекс"  
 Устав: Цех переработки птицы

"УТВЕРЖДАЮ"  
 Директор предприятия "Краснодарское"  
 \_\_\_\_\_ А.Н. Пусько  
 "22" мая 2007 г.

РАПОРТ № 2203  
 о переработке птицы и выпуске продукции  
 за "22" мая 2007 г.

Вид птицы цыплята Бройлеры

Поставщик ПУ № "Славянская"

I. Поступление птицы

	Кол-во голов	Вес, кг	Ср. вес, кг	Потери живого веса при транспортировке							
				Факт		Норма		Отклон от нормы, (+,-)			
				кг	%	кг	%	кг	%		
Отправлено с ПФ	22596	44480	1,968								
Принято на весовой	22596	43470									
Падек	412	781	1,924	-1010	-2,3	-1512	-3,4	-502	-1,1		
Поступило в цех	22184	42679									

II. Выход продукции

Мясо птицы

Наименование	Замороженное				Охлажденное				Выход мяса								
	гол.		кг		гол.		кг		Всего			Норма			Отклон от нормы, (+,-)		
	гол.	кг	гол.	кг	гол.	кг	гол.	кг	гол.	кг	%	кг	%	кг	%	кг	%
I Категория	12888	19575					12888	19575	45,9	19206	45	369	0,9				
II Категория	2381	3500					2381	3500	8,2	4268	10	-768	-1,8				
III Категория (пром)	6457	8029					6457	8029	18,8	5975	14	2054	4,8				
Нестандартное	439	441					439	441	1,0	1280	3	-839	-2,0				
Итого	22185	31545	0	0			22185	31545	73,9	30729	72	816	1,9				

Совместующая продукция и отходы

Наименование	Всего		Норма		Отклон от нормы (+/-)	
	кг	%	кг	%	кг	%
Субпродукты, в т.ч.:						
желудки мышечные	5313	12,4	5121	12,0	192	0,4
печень, сердце	511	1,2	468	1,1	42	0,1
головы	1265	3,0	1067	2,5	198	0,5
ноги	1110	2,6	1195	2,8	-85	-0,2
шеи	1605	3,8	1579	3,7	26	0,1
цели	822	1,9	811	1,9	11	0,0
Тех. отходы, в т.ч.:						
кроль	5732	13,4	6829	16,0	-1097	-2,8
перо	1648	3,9	1707	4,0	-59	-0,1
вешки	1648	3,9	1707	4,0	-59	-0,1
вешки	2436	5,7	3414	8,0	-978	-2,3
Утилизация по закл. ВСЗ:						
тушки птицы	83	0,2	0	-	83	-
печень	74	0,2	0	-	74	-
Лабораторные анализы:						
тушки цыплят	9	0,0	0	-	9	-
печень	6	0,0	-	-	6	-
тушки цыплят	5	0,0	5	-	0	-
печень	1	0,0	1	-	0	-
желудки мышечные	1	0,0	1	-	-1	-

Расход материалов

Наименование	Ед. изм.	Расход		Отклон +/-
		факт	норма	
Гофротара № 15	шт.	2467	2460	7
Пакет цветной	шт.	12888	12888	0
Пакет фасовочный	шт.	4081	4081	0
Паспорт	шт.	2467	2460	7
Термоэтикетка	шт.	1100	1100	0
Самол. этикетка	шт.	1100	1100	0
Подложка	шт.	1100	1100	0
Пищевая пленка	м.	660	660	0
Упаковочная лента	м.	1727	1727	0

Начальник цеха переработки птицы \_\_\_\_\_ А. М. Герасев

Технолог \_\_\_\_\_ О. В. Маслий

Проверил экономист \_\_\_\_\_ М. Н. Михайленко

Рисунок 3 - Форма рапорта о переработке птицы и выпуске продукции (разработана автором)

Так, объем информации, содержащийся в «Производственном отчете о переработке птицы и выходе продукции» (ф. № СП-56), достаточен для внешних пользователей отчетности. «Акт о забое птицы и выходе продукции и отхо-

дов» предназначен для отчета перед вышестоящей организацией и поставщиком птицы. Использование «Рапорта о переработке птицы и выпуске продукции» позволяет проводить детальный анализ отклонений от норм выхода продукции и используемых материалов. Информация, содержащаяся в рапорте, предназначена, прежде всего, для специалистов птицеперерабатывающего предприятия.

Одним из основных показателей уровня эффективности предприятий промышленно интегрированного птицеводства является себестоимость.

Исчисление себестоимости работ по забою птицы производится путем деления затрат на переработку на количество голов переработанной птицы. Учитывая, что птица, поступаемая на переработку, имеет различный средний вес, а, следовательно, и разные материальные и трудовые затраты на ее переработку, то для проведения сравнительного анализа мы предлагаем рассчитывать себестоимость переработки 1 кг живого веса птицы.

Себестоимость 1 кг мяса следует определять с учетом его качества и путей его дальнейшего использования. Для этого необходимо мясо различных категорий перевести в условную продукцию посредством коэффициентов. Предлагаем коэффициенты перевода в условную продукцию определять двумя способами (таблица 1).

Таблица 1 – Коэффициенты перевода в условную продукцию при калькулировании мяса птицы

Категория мяса птицы	Цена реализации, руб./кг	Содержание мяса в тушках птицы, %	Коэффициент перевода в условную продукцию, рассчитанный исходя из	
			цены реализации	содержания мяса в тушках
Первая	63	75,0	1,000	1,000
Вторая	62	70,5	0,984	0,940
Вторая (пром)	50	54,8	0,794	0,730
Нестандартное	40	51,0	0,635	0,680

Выбор метода зависит от различных условий: первый метод мы предлагаем применять при реализации мяса птицы, в то время когда второй метод, в основном, используется при дальнейшей переработке мяса птицы, когда ее товарный вид определяющего значения не имеет, а важен только качественный состав тушки птицы (филе, кожа, жир, кости). Результаты калькулирования мяса птицы по предлагаемым и существующему методам представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Себестоимость мяса птицы, выработанного на предприятии «Краснодарское» ЗАО фирма «Агрокомплекс», 2006 г.

Категория мяса птицы	Себестоимость мяса птицы, рассчитанная пропорционально	
	цене реализации	содержанию мяса в тушках
Первая	<i>39,84</i>	<i>40,72</i>
Вторая	<i>39,29</i>	<i>38,57</i>
Вторая (пром)	<i>32,65</i>	<i>31,06</i>
Нестандартное	<i>27,10</i>	<i>29,27</i>
В среднем	37,51	

\* курсивом выделено значение себестоимости мяса птицы по категориям, рассчитанное по предлагаемым автором методам

Изучение системы учета затрат по центрам ответственности на птицефабриках ЗАО фирма «Агрокомплекс» показало, что она не отличается особой аналитичностью: учет затрат ведется в разрезе отдельных птицефабрик. В связи с этим, мы считаем важным в организациях промышленно интегрированного птицеводства ЗАО фирма «Агрокомплекс» использовать уровни детализации центров ответственности для планирования, учета и калькулирования готовой продукции птицеводства (таблица 3).

Таблица 3 – Центры ответственности в организациях промышленного птицеводства ЗАО фирма «Агрокомплекс»

Уровень ответственности	Существующая детализация			Предлагаемая детализация центров ответственности
	ПФ «Славянская»	ПФ «Кубань»	ПФ им. А. М. Колесникова	
1	Птицефабрика	Птицефабрика	Птицефабрика	Птицефабрика
2	Отсутствует	Цех	Цех	Цех
3	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует	Бригада
4	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует	Корпус

Представленная детализация центров ответственности позволяет с достаточной аналитичностью сравнивать результаты работы отдельных центров на определенном уровне. Кроме того, представленная детализация, по нашему мнению, позволяет внедрить в систему материального стимулирования персонала, закрепленного за определенным корпусом, экономические показатели их работы в добавление к используемым в настоящее время производственным показателям. Сумма премии птицеводам по итогам работы за квартал на птицефабриках ЗАО фирма «Агрокомплекс» в настоящее время рассчитывается следующим образом:

$$ПР_i = ПМ_i \times P \times I_i, \quad (1)$$

где  $ПР_i$  – размер квартальной (годовой) премии коллективу работников  $i$ -го корпуса, руб.;  $ПМ_i$  – прирост живой массы птицы по корпусу  $i$ , ц.;  $P$  – расценка за 1 ц прироста живой массы птицы, руб.;  $I_i$  – комплексный показатель эффективности  $i$ -го корпуса.

Комплексный показатель эффективности в настоящее время рассчитывается следующим образом:

$$I = \frac{СП \times СХ}{РК}, \quad (2)$$

где,  $СП$  – среднесуточный прирост, г;  $СХ$  – сохранность поголовья птицы, %,  $РК$  – расход корма на 1 кг прироста живой массы, кг к.ед.

По нашему мнению, в расчет комплексного показателя эффективности, необходимо ввести корректирующий коэффициент по себестоимости прироста

$$I = \frac{СП \times СХ}{РК} \times K_i, \quad (3)$$

Корректирующий коэффициент по себестоимости прироста живой массы мы предлагаем рассчитать следующим образом:

$$K_i = \frac{C_6}{C_i}, \quad (4)$$

где,  $K_i$  – корректирующий коэффициент по себестоимости прироста живой массы по  $i$ -му корпусу,  $C_i$  – фактическая себестоимость прироста живой массы птицы по  $i$ -му корпусу, руб.;  $C_6$  – базисная себестоимость прироста живой массы птицы, руб.

Базисной себестоимостью прироста живой массы, используемой в качестве критерия сравнения, может выступать плановая или фактическая средняя по птицефабрике. Выбор базисной себестоимости зависит от целей, стоящих перед руководством птицефабрики: достичь плановых показателей или ввести трудовое соперничество между бригадами.

Следует отметить, что наиболее объективные результаты будут получены, если показатель себестоимости, используемый в данных расчетах будет определяться по системе учета переменных затрат, которая позволяет исключить затраты, размер которых не контролируется персоналом отдельных корпусов (условно постоянные затраты). Такое разграничение затрат (на условно постоянные и переменные) позволит определять размер переменных затрат, возможность и обязанность контролировать которые лежит на руководителе и коллективе участка.

Исходя из этого, сравнение существующей и предлагаемой методик расчета премии по итогам работы за квартал представим в таблице 4.

Таблица 4 – Расчет суммы премии по птицефабрике «Славянская» ЗАО фирма «Агрокомплекс» за IV квартал 2006 г.

Показатель	Значение показателя	
	Существующая методика	Предлагаемая методика
Среднесуточный прирост, г	44,8	44,8
Сохранность поголовья птицы, %	96,5	96,5
Расход корма на 1 кг прироста живой массы, кг к. ед.	1,99	1,99
Плановая сокращенная себестоимость прироста 1 ц живой массы птицы, руб.	-	2137,0
Фактическая сокращенная себестоимость прироста 1 ц живой массы птицы, руб.	-	1937,0
Прирост живой массы птицы, ц	7526,2	7526,2
Расценка за 1 ц прироста живой массы птицы, руб.	1,6	1,6
Комплексный показатель эффективности	21,7	24,0
Сумма премии, руб.	259 950	286 790

В отличие от птицефабрик, где производится один вид основной продукции (товарное яйцо или прирост живой массы) и имеется одна технология производства в пределах конкретной птицефабрики, птицеперерабатывающие организации в своем составе имеют несколько цехов (цех убоя, цех полуфабрикатов), выпускающие разные виды продукции (мясо птицы, натуральные и рубленные полуфабрикаты) по различной технологии (непотрошенные, полупотрошенные, полностью потрошенные тушки, механическая и ручная обвалка мяса птицы и т. д.). В связи с этим, в птицеперерабатывающих организациях следует применять многоуровневую детализацию центров затрат для планирования, учета и калькулирования (таблица 5).

Таблица 5 – Центры затрат на птицеперерабатывающем предприятии  
«Краснодарское» ЗАО фирма «Агрокомплекс»

Уровень центра затрат	Существующая детализация		<i>Предлагаемая автором детализация центров ответственности</i>	
	цех убоя	цех полуфабрикатов	<i>цех убоя</i>	<i>Цех полуфабрикатов</i>
1	Цех	Цех	<i>Цех</i>	<i>Цех</i>
2	Отсутствует	Отсутствует	<i>Участок</i>	<i>Отделение</i>

В соответствии с предложенными нами уровнями центров затрат, необходимо выделить объекты калькуляции (таблица 6).

Таблица 6 – Объекты калькуляции в птицеперерабатывающих организациях  
ЗАО фирма «Агрокомплекс»

Уровень центра затрат	Центры затрат		
	Цех убоя птицы	Цех полуфабрикатов	
		Отделение натуральных полуфабрикатов	Отделение обвалки
1	<i>Себестоимость убоя 1 кг живого веса птицы</i>	Себестоимость выработки 1 кг полуфабрикатов	
2	<i>Себестоимость убоя по отделениям:</i>	Себестоимость выработки 1 кг натуральных полуфабрикатов	Себестоимость выработки 1 кг рубленных полуфабрикатов
	<i>Навеска и убой 1 кг живого веса птицы</i>		
	<i>Потрошение 1 кг живого веса птицы</i>		
	<i>Упаковка 1 кг живого веса птицы</i>		

\* курсивом выделены предложенные автором калькуляционные единицы

Представленная детализация центров затрат позволит получать не усредненную себестоимость по цеху, а, посредством поперечного метода учета затрат и калькулирования, формировать объективную информацию о затратах отдельных участков и себестоимости отдельных операций, что, в свою очередь, даст возможность исчислять себестоимость переработки по видам получаемой продукции.

Специфика птицеводческих организаций требует особой организации учета производственных затрат для анализа структуры себестоимости. Поэтому необходимо принять такую классификацию затрат, которая отвечала бы предъявляемым требованиям при организации управленческого учета, а также в полной мере соответствовала промышленному характеру производства продукции птицеводства. Типовая номенклатура статей и элементов затрат является общей для всех отраслей животноводства, в том числе и для птицеводства. Такой под-

ход к установлению номенклатуры статей и элементов, на наш взгляд, не является экономически обоснованным. В процессе совершенствования учета производственных затрат, необходимо привести номенклатуру статей и элементов затрат в полное соответствие с требованиями управления отраслью промышленного птицеводства. Так, в птицеводческих организациях мы предлагаем использовать новые и детализировать существующие статьи и элементы затрат:

- корма, в т.ч. *стоимость кормов, затраты на доставку, затраты кормоцеха;*

- *подстилка, в т.ч. затраты на доставку, стоимость подстилки;*

- ветеринарное обслуживание, в т.ч. стоимость средств защиты птицы, ветмедикаментов и препаратов, *работы и услуги;*

- *подготовка корпусов, в т.ч. оплата труда, отчисления на социальные нужды, газация, расходные материалы;*

Детализация указанных статей калькуляции позволит наиболее объективно проводить сравнительный анализ себестоимости производимой продукции отдельных птицефабрик путем исключения неконтролируемых ими расходов. Так, например, территориальное расположение птицефабрик оказывает влияние на размер затрат на доставку кормов, из-за отличающихся способов и расстояний перевозки. На наш взгляд, предложенная детализация статей и элементов затрат является более конкретной, дает возможность обеспечить однозначную трактовку при формировании их содержания. Использование представленной номенклатуры статей и элементов затрат позволит осуществлять действенный контроль за указанными затратами по местам их возникновения и центрам ответственности и даст возможность своевременно анализировать эффективность использования средств, вложенных в производство продукции птицеводства.

Составление внутривозвратной отчетности в организациях промышленного птицеводства имеет большое значение, так как она является инструментом предоставления информации об условиях и результатах деятельности структурных подразделений хозяйствующего объекта. Содержание, объем, вид и форму представления информации, необходимой для управления процессом

производства, каждая организация формирует самостоятельно. По нашему мнению, основу внутрихозяйственной управленческой отчетности организаций промышленно интегрированного птицеводства составляют: отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства; отчет о выполнении бюджета затрат предприятий промышленно интегрированного птицеводства; отчет о выполнении плана реализации продукции птицеводства.

Отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства на птицефабриках, по нашему мнению, должен составляться не реже одного раза в месяц по каждому корпусу, цеху и по птицефабрике в целом. При этом, исходя из требований руководства, содержание этого отчета может сокращаться по мере увеличения масштаба охвата (от отдельного корпуса до птицефабрики или отрасли по фирме в целом). Конечным этапом составления указанного отчета является обобщение данных по отрасли птицеводства ЗАО фирма «Агрокомплекс» в разрезе направлений (яичное, мясное) и отдельных птицефабрик.

В отличие от птицефабрик, птицеперерабатывающие предприятия имеют ежедневное производственное задание, поэтому имеется необходимость оперативного отслеживания его выполнения. В связи с этим, отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства на предприятиях по убою и переработке мяса птицы следует составлять по итогам каждого рабочего дня. Далее следует составлять этот отчет по итогам работы за более расширенный временной период (неделя, месяц, квартал и т. д.).

Система управленческого учета в каждой отдельной организации уникальна, так как она отражает ее особенности. В то же время существуют общие для всех рыночных субъектов вопросы методологии организации управленческого учета, одним из которых является постановка бюджетирования. В основе этой системы лежит бюджет затрат, бюджет доходов.

Наряду с бюджетами на предстоящий период, в процессе бюджетирования мы предлагаем составлять отчеты об исполнении бюджетов за истекший период: отчет о выполнении бюджета затрат предприятий промышленно интег-

рированного птицеводства, отчет о выполнении плана реализации продукции птицеводства.

Отчеты по бюджетам должны подготавливаться ежемесячно, поквартально, по полугодиям и раз в год. В периодических отчетах сопоставляются запланированные и отчетные данные. При этом отклонения измеряются в абсолютных и в относительных единицах измерения. Они рассчитываются между показателями, запланированными на определенный период, и по отношению к любому базовому периоду.

Помимо основных предложенных форм внутрихозяйственной отчетности, организациям промышленного птицеводства необходимо использовать вспомогательные и специальные отчеты: план капитальных затрат (инвестиционный бюджет), кредитный план (план привлечения финансовых ресурсов) и т. д. Их назначение заключается в более тщательном изучении и планировании деятельности предприятий промышленного птицеводства. Состав внутрихозяйственной отчетности может изменяться и определяется руководством организации в зависимости от специфики хозяйственной деятельности, управляемых ими производств.

В ходе диссертационного исследования нами сформулированы основные **выводы и предложения:**

1. Птицеводство - это наиболее наукоемкая и динамичная отрасль агропромышленного комплекса. Сельскохозяйственная птица отличается быстрыми темпами воспроизводства, интенсивным ростом, высокой продуктивностью и жизнеспособностью. Выращивание и содержание птицы требует меньших затрат живого труда и материальных средств на единицу продукции, чем в других отраслях животноводства. Организации промышленного птицеводства Краснодарского края в 2006 г. произвели 77 тыс. т, это около 85% от уровня производства мяса птицы в 1990 г. Производство куриных яиц в 2006 г. достигло 1034,6 млн. штук, что превышает уровень 1990 г. на 1%. Рост производства продукции птицеводства обеспечивается в основном за счет повышения продуктивности птицы и улучшения конверсии корма. В 1990 г. хозяйства России получали в

среднем на одну несушку 236 яиц, в 2006 г. – 302. Затраты корма на 10 яиц уменьшились с 1,91 до 1,57 кг. Среднесуточный прирост живой массы бройлеров увеличился на 17,6 г (с 21,9 г до 39,5 г), при этом расход корма снизился с 3,4 до 2,3 кг.

2. Управленческому учету в системе управления отводится особая роль - обеспечение информацией собственников и руководства организации для принятия управленческих решений как оперативного, так и перспективного характера, а также для контроля за результатами деятельности структурных подразделений (центров ответственности). Организация эффективного управления затратами в целях их оптимизации является приоритетным направлением в деятельности организаций. В промышленно интегрированных птицеводческих организациях возможно применение одного или сочетание нескольких методов используемых в отечественной и зарубежной практике управленческого учета: нормативного, попередельного, системы учета переменных затрат, системы учета затрат по местам возникновения, учета полных затрат.

3. Объектами учета затрат в системе управленческого учета промышленно интегрированных птицеводческих организаций следует считать как отдельные виды и группы птицы, так и отдельные работы в соответствии с технологическими процессами, а также места возникновения затрат. В целях совершенствования управления затратами в ЗАО фирма «Агрокомплекс» и других организациях промышленно интегрированного птицеводства необходимо использовать многоуровневую детализацию объектов калькуляции и центров ответственности в разрезе технологических процессов.

4. Исчисление себестоимости продукции птицеводства является одним из основных участков экономической работы, поэтому его необходимо построить так, чтобы он отражал особенности этой отрасли: специализацию и концентрацию производства, технологию производства на промышленной основе с применением комплексной механизации и автоматизации процессов труда, эффективность использования биологических возможностей птицы. При исчислении себестоимости готовой продукции предлагаем применять методику калькули-

рования мяса птицы по категориям качества, калькуляционной единицей по убою птицы считать 1 кг живого веса птицы, учет затрат осуществлять по уточненной расширенной номенклатуре статей и элементов затрат, образующих себестоимость птицеводческой продукции, с учетом технологических и организационных особенностей отрасли птицеводства.

5. Минимально необходимый набор форм внутривладельческой управленческой отчетности должен включать отчеты заготовительной, производственной, реализационной, инвестиционной и кредитной деятельности организации, отчеты службы внутреннего контроля. Для качественного улучшения информационного обеспечения управленческого персонала в промышленно интегрированных птицеводческих формированиях предложено использовать разработанные автором формы внутривладельческой управленческой отчетности (отчет о выполнении плана производства продукции птицеводства; отчет о выполнении бюджета затрат предприятий промышленно интегрированного птицеводства; отчет о выполнении плана реализации продукции птицеводства).

6. Для совершенствования документального оформления учета затрат и выхода продукции птицеводства использовать разработанные автором формы первичных документов: «Акт закрепления птицы по корпусу», «Акт о забое птицы и выходе продукции и отходов» и «Рапорт о переработке птицы и выпуске продукции».

7. Для повышения эффективности производства путем материального стимулирования персонала применять усовершенствованную систему оплаты труда работников птицеводческой отрасли, позволяющую использовать экономические показатели их работы (эффективность использования ресурсов) наряду с используемыми в настоящее время производственными показателями.

**Список опубликованных работ по теме диссертации:**

1. Артющенко В. А. Учет затрат на производство продукции птицеводства / В. А. Артющенко // Экономика сельского хозяйства России. - 2007. - № 8 – 0,67 п. л.

2. Артющенко В. А. Совершенствование управленческого учета в промышленно интегрированных птицеводческих организациях Краснодарского края. – ISBN 5-94932-001-8. - ст. Северская. - 2007. – 12,25 п.л.

3. Артющенко В. А. Организация эффективного управления затратами / Ж. В. Дегальцева, В. А. Артющенко // Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. - 2007. - № 9 – 0,73 п. л.

4. Артющенко В. А. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат промышленного птицеводства / В. А. Артющенко // Современные проблемы устойчивого развития агропромышленного комплекса России. Материалы четвертой Всероссийской дистанционной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых.- пос. Персиановский, ДонГАУ. - 2007. – 309 с. – 0,19 п. л.

5. Артющенко В. А. Учет и управление затратами в зарубежной практике / А. А. Ремезков, В. А. Артющенко // Нормативные акты для бухгалтера Краснодарского края. - 2007. - № 1. – 0,73 п. л.

6. Артющенко В. А. Калькулирование себестоимости полуфабрикатов из мяса птицы / В. А. Артющенко // Совершенствование форм и методов учетно-аналитической работы в АПК. Труды ФГОУ ВПО «КГАУ». Выпуск № 436 (478). – Краснодар. - 2006. – 114 с. – 0,33 п. л.

7. Артющенко В. А. Исчисление себестоимости переработки птицы и готовой продукции / В. А. Артющенко // Учетно-аналитическое обеспечение развития АПК. Труды ФГОУ ВПО «КГАУ». Выпуск № 432 (474). – Краснодар. - 2006. – 114 с. – 0,47 п. л.

8. Артющенко В. А. Эффективность производства полуфабрикатов из мяса птицы / В. А. Артющенко // Экономические и учетно-аналитические проблемы развития АПК. Труды ФГОУ ВПО «КГАУ». Выпуск № 426 (468). – Краснодар. - 2005. - 124 с. - 0, 47 п. л.







102