

ИЗ ФОНДОВ РОССИЙСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ БИБЛИОТЕКИ

Беззуб, Владимир Иванович

1. Управленческий учет затрат по центрам  
ответственности в промышленном птицеводстве

1.1. Российская государственная библиотека

Беззуб, Владимир Иванович

Управленческий учет затрат по центрам ответственности в промышленном птицеводстве [Электронный ресурс]: Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 .-М.: РГБ, 2003 (Из фондов Российской Государственной Библиотеки)

Экономика -- Учет -- Российская Федерация --  
Управленческий учет -- Сельское хозяйство --  
Птицеводство -- Учет затрат и  
калькулирование себестоимости продукции.  
Бухгалтерский учет, статистика

Полный текст:

<http://diss.rsl.ru/diss/03/0899/030899021.pdf>

Текст воспроизводится по экземпляру,  
находящемуся в фонде РГБ:

Беззуб, Владимир Иванович

Управленческий учет затрат по центрам  
ответственности в промышленном машиностроении

Волгоград 2003

Российская государственная библиотека, 2003  
год (электронный текст).

61:04-8/1366

Волгоградская Государственная сельскохозяйственная академия

БЕЗЗУБ ВЛАДИМИР ИВАНОВИЧ

**Управленческий учет затрат по центрам  
ответственности в промышленном  
птицеводстве**

Специальность 080012  
«Бухгалтерский учет, статистика»

**ДИССЕРТАЦИЯ  
НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ  
КАНДИДАТА ЭКОНОМИЧЕСКИХ НАУК**

Научный руководитель  
*Кандидат экономических наук*  
*Профессор Бычков М.Ф.*



**ВОЛГОГРАД - 2003**



Введение	3
1. Экономические основы учета затрат на производство по центрам ответственности в промышленном птицеводстве	9
1.1. Теоретические аспекты состава затрат на производство продукции	9
1.2. Критерии определения центров ответственности и принципы организации учета затрат	27
1.3. Классификация затрат для целей управленческого учета	42
2. Пути совершенствования учета затрат на производство продукции птицеводства по центрам ответственности	60
2.1. Влияние технологии и организации производства на построение учета затрат	60
2.2. Совершенствование первичной документации по учету затрат и выхода продукции	86
2.3. Обобщение информации о затратах и выходе продукции птицеводства по центрам ответственности	94
2.4. Калькулирование себестоимости продукции промышленного производства	100
3. Оперативный и текущий контроль в управлении затрат по центрам ответственности	120
3.1. Оперативный и текущий контроль в управлении затрат по центрам ответственности	120
3.2. Анализ факторов снижения затрат в управлении производством по центрам ответственности	146
3.3. Пути совершенствования контрольно-аналитической работы	159
Выводы и предложения	175
Библиографический список используемой литературы	180
Приложения	200

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Российское птицеводство, функционирующее на промышленной основе, занимает важное место в снабжении населения высококачественными продуктами питания. Однако переход отрасли к рыночным отношениям происходит болезненно. Птицеводческие предприятия столкнулись с проблемами реализации своей продукции по приемлемым для себя ценам, снижением рентабельности, закредитованности и постоянного дефицита оборотных средств. Необходима разработка четкой инвестиционной политики отрасли и отдельных ее предприятий, сконцентрированной на наиболее эффективных и быстро окупаемых направлениях, но потеря конкурентоспособности сделала птицеводство неперспективным для инвестиций. В сложившихся условиях птицеводческие предприятия вынуждены выбрать пассивную инвестиционную стратегию, обеспечивающую сохранение достигнутых производственных и финансовых показателей с постепенным продвижением к цели повышения конкурентоспособности.

Поправить финансовое положение птицеводческие предприятия смогут путем сокращения непроизводительных затрат. Грамотно построенный учет затрат во многом определяет способность хозяйственных руководителей принимать правильные решения по ключевым вопросам управления. Цена ошибок, связанных со слабой постановкой учета затрат, всегда очень высока. В то же время учет затрат является одним из самых сложных элементов управленческого учета с точки зрения выбора и применения соответствующей методологии. В концептуальном плане учет затрат может быть

построен на основе различных методик, но в любом случае система должна предоставлять аналитическую информацию о затратах по их видам, а также центрам учета и объектам распределения. В связи с этим особую актуальность приобретает управленческий учет затрат по центрам ответственности.

**Степень разработанности проблемы.** Имеется множество фундаментальных исследований в области управленческого учета. Среди них наиболее важными являются труды таких зарубежных ученых как Ч.Хорнгрен, К.Друри, Р.Энтони, Дж.Фостер, Ж.Ришар, Дж.Чербони. Известны труды отечественных ученых В.Г.Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, А.Д.Ларионова, М.В.Мельник, С.А.Николаевой, В.Ф.Паляя, Я.В.Соколова, С.А.Стукова, В.И.Ткача и других.

Определенный вклад в развитие не только идеи управленческого учета, но и его отдельных элементов и подсистем: производственного учета, внутрихозяйственного учета и анализа внесли ученые А.Ф. Аксененко, И.А.Басманов, В.И.Бариленко, Н.А.Бортник, П.С.Безруких, Ф.П.Васин, А.А.Голованов, А.Ш.Маргулис, К.Н.Нарибаев, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет и др.

Что касается комплексных исследований управленческого учета и анализа в птицеводческих предприятиях, то в российской науке таких исследований нет. Это обстоятельство обусловило выбор темы и объектов исследования. Актуальность и недостаточная разработанность темы определили необходимость ее разработки, цель, задачи и основные направления исследования.

**Целью диссертационного исследования** является обобщение теоретических разработок и практического опыта организации управленческого учета, разработка организационных вопросов управленческого учета и методических рекомендаций по

использованию отдельных его элементов в птицеводческих предприятиях.

**Задачи исследования.** Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие задачи:

- изучение эволюции определений экономической сущности затрат и рассмотрение существующих подходов к классификации затрат и их использование в учете и анализе;
- изучение зарубежной практики управленческого учета затрат и возможностей ее адаптации к птицеводческой отрасли;
- обоснование необходимости ведения учета затрат по центрам ответственности;
- разработка методических положений по оценке эффективности деятельности и оперативному и текущему контролю в управлении затратами по центрам ответственности;
- обоснование факторов снижения затрат в управлении производством по центрам ответственности.

**Предметом исследования** в данной диссертационной работе является совокупность теоретико-методологических и практических проблем организации управленческого учета затрат на предприятиях.

**Объектом исследования** являются птицеводческие предприятия Саратовской области.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых по экономической теории, бухгалтерскому учету, экономическому анализу, финансовому менеджменту, экономико-математическим методам, законодательные и нормативные документы, касающиеся исследуемой проблемы, материалы научно-практических

конференций и периодической печати по вопросам бухгалтерского учета и экономики.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов обследования использовался системный подход к изучению рассматриваемой проблемы учета затрат, а также приемы и методы исследования как наблюдение, абсолютные и относительные величины, сравнительный и факторный анализ.

**Эмпирической основой** обеспечения доказательности теоретических положений, достоверности выводов и рекомендаций стали законодательство Российской Федерации, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетности птицеводческих предприятий Саратовской области, факты, опубликованные в научной литературе и периодической печати, результаты социологических исследований, а также авторские материалы, полученные в ходе проведенных исследований.

**Научная новизна** исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по организации управленческого учета и анализа затрат по центрам ответственности в промышленном птицеводстве.

В процессе научного исследования получены следующие существенные результаты:

- уточнено экономическое содержание издержек производства в условиях рыночных отношений;
- обоснована группировка затрат, применительно к специфике птицеводческих предприятий, что позволяет повысить достоверность и обоснованность показателя себестоимости в

условиях совершенствования внутрихозяйственных производственных отношений;

- дана авторская трактовка классификации центров ответственности, сформулированы особенности их организации в птицеводческих предприятиях, систематизированы производственные затраты, контролируемые ими;
- предложена методика распределения накладных расходов по центрам ответственности пропорционально объемным показателям;
- разработаны рекомендации по организации, информационному обеспечению и методике внутреннего контроля в подсистеме управленческого учета птицеводческих предприятий;
- Предложен аналитический инструмент обоснования управленческих решений по оптимизации затрат в птицеводстве на основе маржинального дохода.

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.** Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации и обосновании элементов управленческого учета для повышения эффективности учетной информации, что дополняет соответствующие разделы отраслевых экономических дисциплин.

Практическая значимость работы заключается в том, что использование ее теоретических положений и практическая реализация 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 предприятий. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике управленческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и отраслевой принадлежности.

Основные положения исследования, составляющие его научную новизну, могут быть использованы в учебном процессе для слушателей системы повышения квалификации руководителей и специалистов птицеводства и студентов специальности «Бухгалтерский учет и аудит».

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследований докладывались на научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава, аспирантов и молодых ученых Саратовского аграрного университета им. Н.И.Вавилова (г.Саратов, 2001 г.) и Волгоградской сельскохозяйственной академии (г. Волгоград, 2002 г.).

**Структура диссертационной работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

# **1. Экономические основы учета затрат на производство по центрам ответственности в промышленном птицеводстве.**

## **1.1 Теоретические аспекты состава затрат на производство продукции.**

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени отреагировать как на динамичные внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменениями номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Во многих случаях в значительной мере при решении управленческих задач испытывается недостаток именно аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления.

В западной практике управления особая роль отводится



управленческому учету. При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

В настоящее время можно выделить четыре позиции специалистов по вопросам управленческого учета:

1. В бухгалтерском учете нет отдельного управленческого учета, а был и остается производственный учет (учет затрат на производство).

2. Управленческий учет - это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета.

3. Бухгалтерский учет в современных условиях - это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и бухгалтерскую отчетность.

4. Управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной, поскольку он кроме вопросов собственно бухгалтерского учета включает в себя вопросы анализа, планирования, прогнозирования и др.

На наш взгляд, наиболее обоснованной является третья позиция, которой мы и придерживаемся.

В целом система бухгалтерского учета обеспечивает нужды управления в широком плане, т.е. и внешних пользователей информации, и внутренних. Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: учредителям; налоговым, статистическим органам,

финансирующим банкам и т.п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации.

В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности организации для конкретных нужд управления (совершенствование производства, снижение затрат и т.п.). Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Это, в первую очередь, информация о затратах на производство по конкретным подразделениям, видам производимой продукции, статьям затрат, центрам ответственности и т.п. Поэтому довольно часто управленческий учет отождествляют с производственным учетом. Однако это неправильное толкование. Понятие управленческого учета значительно шире производственного учета, в него помимо чисто бухгалтерского учета затрат на производство входит и оперативный учет, элементы анализа, планирования, прогнозирования и др.

Друри К. так трактует эти понятия: «...Под производственным учетом понимается сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции. ...Термин «управленческий учет» означает подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой, как принятие решения, планирование, контроль и регулирование.» (67).

В работах отечественных экономистов по управленческому учету эти базовые понятия различным образом уточняются и с некоторыми отличиями выглядят примерно так: «...Управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов

функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по ее управлению» (148).

В этом своем качестве управленческий учет в организации может строиться по-разному, но одно бесспорно - управленческий учет, часть общей системы бухгалтерского учета.

В целом по организации данные бухгалтерского и управленческого учета по доходам и расходам должны сходиться. В этом важное значение подразделения бухгалтерского учета на две указанные системы. Особенно это необходимо для налоговых органов и осуществления контроля за уровнем расходов и доходов непосредственно в организации.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Сложность и многообразие производственных систем порождают многообразие проблемы управления производством и его информационного обеспечения. Сложность управления производством потребовала большого разнообразия элементов внутрихозяйственного механизма, которые характеризуют

экономическую, социальную и технологическую направленность в деятельности предприятия. Как известно, основными из них являются: нормирование, планирование, прогнозирование, стимулирование, непосредственно управление производством, финансирование и кредитование, ценообразование, организация труда и производства, техника и технология, информационное обеспечение.

Учет, контроль и анализ как элементы механизма хозяйствования создают реальные условия для его функционирования, обеспечивая всеобъемлющую информацию о производстве. В то же время исполнение некоторых элементов механизма хозяйствования происходит в различных функциональных отделах предприятия. Каждый отдел формирует свои информационные потоки, которые отвечают конкретным целям, стоящим перед этими подразделениями. Таким образом, в настоящее время нет четкой слаженной системы взаимосвязи нормирования, планирования и учета, встроенной в систему бухгалтерского учета.

Интеграция функций управления требует соответствующего информационного обеспечения.

Состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учета, организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.

К принципам управленческого учета относятся:

- непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения; оценивание результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование

первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;

- применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;

- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой, Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс.

Непрерывность деятельности предприятия, которая выражается отсутствием намерений самоликвидироваться и сократить масштабы производства, означает, что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решений долгосрочных проблем: анализ конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоение новых продуктов, инвестиций и т.д.

Использование единых планово-учетных единиц измерения в планировании и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью возникает реальная возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского

учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или более укрупнены, или, напротив, детализированы. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ, серия изделий, наименование и т.п.) к более мелким на уровне цеха, участка, бригады (деталь, операция, комплекс операций, машинокомплект, узловой комплект, бригадный комплект и т.п.).

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполнения заказов. При этом возможна любая группировка данных в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат.

Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия - один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятиях управленческий учет должен быть связан с оперативно-производственным и технико-экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля

управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Оценка результатов деятельности предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.

Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных принципа преемственности и многократного использования упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат - больше значимости в решении поставленной менеджером перед бухгалтером-аналитиком цели). При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда его называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или производственных расчетах и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономичную систему учета согласно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учет выполняет свои функции.

Управленческий учет обладает способностью так формировать показатели внутренней отчетности по данным первичного учета, что они становятся системой коммуникаций внутри предприятия. На нулевом уровне возникает учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов; на первом уровне группируется информация в сводных документах отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений, сбытового и финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства; на последующих уровнях производится сводной объединение и формирование отчетной документации в функциональных отделах заводоуправления (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, производственного и т.п.).

На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую отчетную документацию отделами производственно-диспетчерским, планово-экономическим и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от их целевого назначения. Бухгалтеры-аналитики составляют: отчеты по анализу себестоимости в целях определения себестоимости продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие оперативные отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство для принятия оперативных решений, а также проводят анализ смет капитальных вложений для долгосрочного планирования или прогнозирования.

Таким образом, система должна отвечать принципам полноты и аналитичности информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать



дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных синтезу (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

Принцип периодичности, отражающей производственный и коммерческий циклы предприятия, также важен для построения системы управленческого учета. Информация для руководителей необходима тогда, когда это целесообразно - ни раньше, ни позже. Сокращение времени может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговой информации.

Особого внимания заслуживает принцип бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчета вариантов плана и внесения корректив; окончательного планирования и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Сметами (бюджетом) охватывают производство, реализацию, распределение и финансирование. В сметах находят отражение затраты на производство всего предприятия и его подразделений, доходы от видов деятельности, подразделений, предприятий в целом, прибыль.

Управленческий учет использует данные производственного учета, но в зависимости от целей управления они группируются по

разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание. Это производится с целью прогнозирования будущих издержек и обеспечения этой информацией менеджеров всех уровней управления предприятием для принятия правильных решений по обеспечению будущих результатов его деятельности.

В условиях рынка проблема, связанная с управлением издержками производства особенно обостряется. Стоимостное измерение издержек производства во взаимосвязи с наблюдениями за состоянием и движением средств является важнейшей функцией бухгалтерского учета. Учет затрат должен строиться так, чтобы можно было определить и измерить все факторы производства, влияющие на уровень себестоимости: материальные ресурсы, основные фонды, трудовые затраты, расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством. Решение этой проблемы предполагает создание условий для правильного распределения издержек производства. Это, в свою очередь вызывает необходимость характеристики затрат, а также увязки бухгалтерского учета затрат с учетом наличия и движения материальных ценностей.

Для осуществления хозяйственной деятельности предприятия должны вкладывать средства в производственные факторы. Производственные факторы включают рабочую силу, материальные средства производства, а также оказание услуг (юридическая помощь, аудиторские услуги и т.д.). Термин «производственные факторы» следует понимать в широком смысле: он включает также кроме всего прочего и ту продукцию или товары, которые предприятие не только производит самостоятельно для реализации, но и покупает для последующей перепродажи. Когда предприятие покупает средства

производства, материалы и пр., то цена покупки представляет расход предприятия. Момент расхода, сумма которого регистрируется в бухгалтерских документах, как правило, совпадает с поставкой данных материальных ценностей. Если происходит выплата денег из кассы, с расчетного или других счетов, то это является платежом. Платеж может осуществляться в момент приобретения имущества, однако о нем идет речь и в момент передачи заработной платы, снятия денег на хозяйственные нужды и т.д. В случае использования того или иного производственного фактора речь идет об издержках производства. В литературе приводятся различные определения этого понятия. В одних источниках издержками авторы называют денежное использование использованных производственных факторов, в результате которого осуществляется производство и реализация продукции. В других они характеризуются с точки зрения формирования себестоимости. Издержками производства называют также затраты живого и овеществленного труда предприятия на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг и их продажу (реализацию, сбыт). При этом для характеристики всех издержек производства применяют термин «затраты на производство». Переход к рыночным отношениям предъявляет новые требования к определению содержания издержек производства и себестоимости, а также к выявлению состава затрат, формирующих себестоимость.

Экономический подход к определению издержек производства отличается от бухгалтерского. Суть экономического подхода выражается концепцией «издержек упущенных (альтернативных) возможностей». Величину их можно интерпретировать как денежную выручку от наиболее выгодного из всех альтернативных способов

использования ресурсов. Дело в том, что наряду с «явными» (бухгалтерскими) издержками могут существовать и «неявные», например труд предпринимателя собственной фирмы, проценты на вложенный им капитал. В свои расчеты бухгалтеры включают фактические расходы в виде денежных затрат, т.е. калькулируют себестоимость продукции.

Бухгалтерские издержки включают в себя затраты на сырье, материалы; затраты на воду, топливо, электроэнергию; амортизацию (износ), оплату труда и отчисления.

В условиях рынка цены на продукцию устанавливаются в результате спроса и предложения. Понимание экономистами издержек основывается на факте разности ресурсов и возможности их альтернативного использования. Поэтому выбор определенных ресурсов для производства какого-либо вида продукции означает невозможность производства альтернативных товаров, продукции и услуг. Экономические издержки любого ресурса, выбранного для производства продукции, равны его стоимости, или ценности, при наилучшем из всех возможных вариантов использования.

Стоимость подразделяется на четыре категории: 1) общественные издержки производств, равные общественно-необходимым затратам; 2) издержки общества на возмещение потребленных средств производства и оплату труда; 3) издержки предприятий; 4) себестоимость.

Рассмотрим данные категории более подробно на рисунке 1.1.1.



Рис.1.1.1. Классификация издержек производства

Мировой опыт показывает, что рыночная экономика является эффективной формой хозяйствования. Основа ее функционирования - это закон стоимости, однако во всех странах функционирует регулируемая рыночная экономика. Но административно-хозяйственное регулирование не обеспечивает сбалансированность народного хозяйства. Основной способ регулировки - это применение финансовых рычагов (налоги, льготы, амортизация, кредиты, страхование, издержки производства и пр.).

С точки зрения отдельного предприятия издержки - это те

выплаты, которые предприятие обязано обеспечить поставщику ресурсов, чтобы отвлечь эти ресурсы от использования в альтернативных вариантах. Эти выплаты могут быть либо внешними либо внутренними. Денежные расходы, которые фирма несет в пользу поставщиков ресурсов и услуг являются внешними. Расходы на собственный и самостоятельно использованный ресурс, представляют собой неоплачиваемые или внутренние издержки. Нормальная прибыль также является элементом издержек. Исходя из этого считается, что издержки - это все платежи, внешние и внутренние, включая и последние и нормальную прибыль, необходимые для того, чтобы привлечь и удержать ресурсы в пределах данного направления деятельности. Бухгалтерские издержки являются исключительно внешними.

Издержки, которые предприятие несет при производстве заданного объема продукции, зависят от возможности изменения количества всех занятых ресурсов. В процессе производства различают краткосрочный период, в течение которого невозможно изменить хотя бы один производственный фактор и долгосрочный период, в течение которого можно изменить все факторы производства. Количество многих ресурсов (живой труд, топливо и т.д.) может быть изменено легко и быстро. Другие ресурсы занимают больше времени для освоения. Это, например, площадь помещений, количество машин, оборудования.

Издержки производства продукта зависят не только от денежных ресурсов, но и от технологии - количества ресурсов, которое необходимо для производства. Чтобы определить общие издержки производства и издержки на одну единицу продукции, необходимо объединить данные о производстве с информацией о

ценах на ресурсы. В течение краткосрочного периода некоторые ресурсы, связанные с техническим оборудованием предприятия, остаются неизменными, Другие ресурсы изменяются. Поэтому в краткосрочном периоде издержки можно отнести к постоянным либо к переменным. Но приходится констатировать, что при подсчете издержек предприятия существует известная степень неточности. Эта неточность может уменьшаться, если при выборе способа расчетов иметь в виду его конечную цель. При этом необходимо учитывать не только издержки, включаемые в отчетность предприятия, но и издержки утраченных возможностей.

Под постоянными издержками понимаются такие издержки, сумма которых в данный период времени не зависит непосредственно от величины и структуры производства и реализации. Постоянные издержки могут быть разделены на две группы: остаточные и стартовые. К остаточным издержкам относят ту часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятия, несмотря на то, что производство и реализация на какое-то время полностью остановлены. К стартовым издержкам относится та часть постоянных издержек, которые возникают с возобновлением производства и реализации. Разделение издержек по этому принципу возможно и целесообразно только при полном прекращении хозяйственной деятельности. (рис. 1.1.2)

При этом издержки могут быть обратимыми и необратимыми. Если расширение потенциала предприятия приводит к росту необратимых издержек, то это гораздо более рискованно, чем в том случае, если бы издержки были обратимыми. Под переменными издержками понимаются издержки, общая величина которых на данный период времени находится в непосредственной зависимости

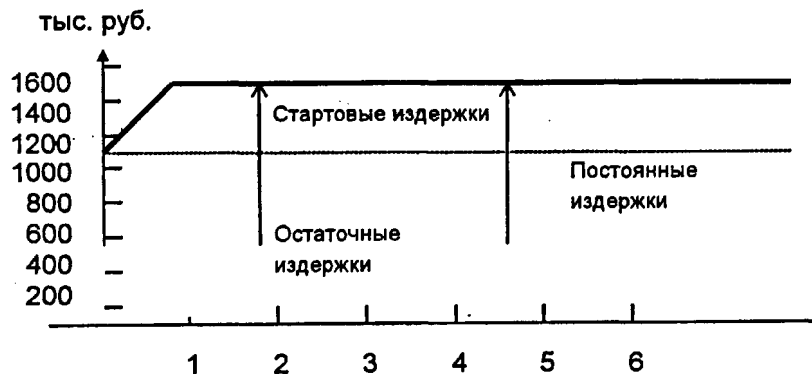


Рис.1.1.2. Остаточные и стартовые издержки

от объема производства и реализации, а также их структуры при производстве и реализации нескольких видов продукции. Под валовыми издержками понимают сумму постоянных и переменных издержек. Все издержки являются переменными в долговременном периоде.

На предприятиях часто встает вопрос, насколько может оправдать себя расширение или сокращение производства и реализации. При решении этих вопросов важно уметь рассчитать величину издержек прироста при расширении экономической деятельности и соответственно издержек сокращения при ее сворачивании. Подобные издержки прироста и сокращения выражаются общим понятием «предельные издержки». Под предельными издержками понимается средняя величина издержек прироста или издержек сокращения на единицу продукции, возникших как следствие изменения объемов производства и реализации более, чем на одну единицу. Объем производства и реализации, при котором средние валовые издержки минимальны, называются оптимумом по издержкам. Если иметь ввиду исключительно издержки, то такой объем производства и реализации



является наиболее выгодным, но это не означает, что следует производить и реализовывать именно такое количество продукции, ибо большое значение тут имеет то, какой цены реализации предприятию удалось достичь.

Количество постоянных и переменных издержек не так уж и велико. Большинство из них относится к полупеременным, из которых некоторые в большей степени, другие в меньшей степени зависят от объемов производства. Но важно то, что при таком подходе можно изучать взаимосвязь между объемами производства, издержками и прибылью. Наглядно это изображено с помощью графика (рис.1.1.3).

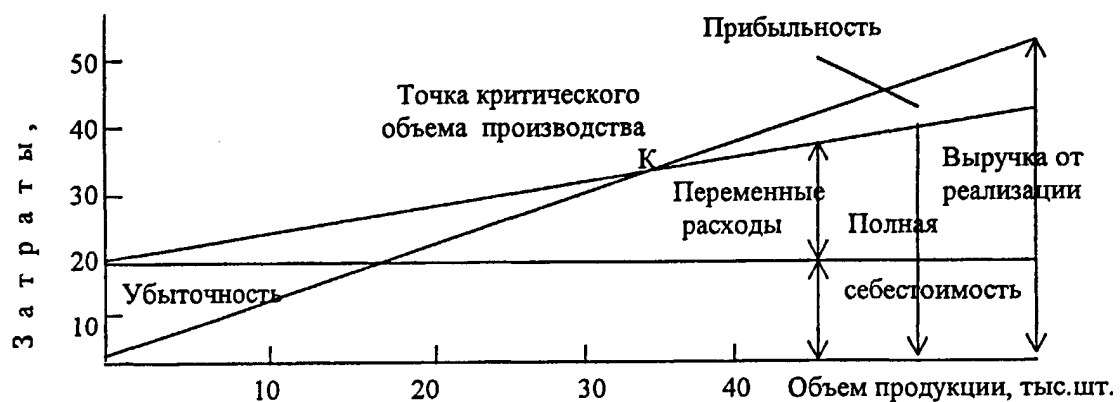


Рис.1.1.3. Взаимосвязь объемов производства затрат и прибыли.

Производителя, как правило, интересует не величина валовых издержек, а величина средних и предельных издержек. Средние издержки показывают, сколько затрачивает предприятие на производство единицы продукции. Сравнивая средние валовые издержки с ценой продукции, можно определить, прибыльно ли производство. Предельные издержки показывают, во сколько обойдется предприятию увеличение производства на одну единицу

продукции. Они не зависят от постоянных издержек, т.к. последние не изменяются с выпуском продукции.

Рассмотренная система состава затрат служит основой для формирования себестоимости.

Очень важной и принципиально отличной от финансового учета задачей управленческого учета является организация учета по центрам затрат и центрам ответственности. Это проводится с целью контроля за затратами по местам их возникновения для оценки усилий, приложенных к получению прибыли как основного условия деятельности предприятия. При этом поскольку производственное предприятие - это динамично функционирующая система, т.е. со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, то и организация учета по центрам ответственности должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управления предприятием.

## **1.2 Критерий определения центров ответственности и принципы организации учета затрат**

В связи со сложившейся экономической ситуацией в России потребуется синтез управленческого учета и внутрипроизводственного хозрасчета. Чтобы решить эту задачу, нужно создать на предприятии ряд организационных, управленческих, информационных, учетно-аналитических систем. Одной из таких систем является учет по центрам ответственности, хорошо разработанный в рамках управленческого учета на предприятиях экономически развитых стран. Объективная основа использования системы учета затрат (и результатов) по центрам

ответственности - децентрализация внутрифирменного управления и формирование гибких организационных структур в сложных производственно-хозяйственных системах, т.е. процесс, который носит международный характер и присущ любой экономике с высокоразвитым крупным промышленным производством, в том числе и экономике России.

Серьезные изменения в системе внутрифирменного управления происходят под действием конкурентной динамичной рыночной среды, когда многократно ускоряется процесс смены источников сырья и материалов, технологии производства, рынков сбыта, типа продукции, географии ее производства и реализации. Как следствие - резко увеличивается число управленческих решений всех типов, поток оперативной информации нарастает подобно снежному кому, центральный орган управления перегружается, его деятельность становится неэффективной. Отсюда - необходимость децентрализации как распределения власти (полномочий) принимать решения между различными уровнями управления. Децентрализация - это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее в конечном итоге максимизировать совокупные доходы предприятия. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятия, а именно: способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех подразделений.

Организационная структура предприятия может быть определена как совокупность линий ответственности внутри предприятия. Таким образом, организационная структура обычно представляет собой пирамиду, где менеджеры нижних уровней подотчетны менеджерам верхних уровней. Линиям ответственности

соответствует движению информации (в частности, отчетности).

В последние десятилетия появилась тенденция организации структуры крупных предприятий не по традиционному функциональному принципу (маркетинг, финансы, снабжение, производство, отгрузка), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает необходимые функциональные службы. Эта тенденция обусловила введение во внутрифирменное управление, в том числе в управленческий учет, нового понятия - «сегмент бизнеса» - как части предприятия, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное структурное подразделение. Применительно к такому подразделению от предприятия могут быть выделены активы и результаты операций по основной и прочей деятельности в целях формирования финансовой отчетности. Другими терминами, часто используемыми относительно структурных единиц предприятия, являются «отделения» (внутренние единицы самого высокого уровня) и «подразделения» (единицы более низких уровней). Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы сверху донизу и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и ответственности. Таким обобщающим понятием стал центр «ответственности». В результате организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности. Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и предоставление

информации о затратах и результатах и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности помимо децентрализации управления затратами позволяет наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования.

Опыт зарубежных предприятий свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром. По первому признаку центры ответственности подразделяются на центры затрат, продаж и прибыли, инвестиций. Именно так они рассматриваются большинством исследователей, занимающихся проблемами управленческого учета: М.А.Вахрушиной, В.Б.Ивашкевичем, К.В.Щиборщ и другими (45,79,209,212). По выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности.

Центр затрат представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т.д.

Как правило, центр ответственности за затраты связан с

выполнением определенных функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно.

Центры продаж или доходов включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которой отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров и услуг. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, а результаты деятельности оцениваются, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения. При этом, как правило, руководители таких подразделений не имеют полномочий ни по дополнительному (сверх бюджета) расходованию средств для привлечения дополнительных ресурсов, ни по варьированию ценами реализации с целью максимизации прибыли.

Центры прибыли представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. То есть они отличаются от предыдущих центров ответственности расширением полномочий руководителя. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины фирмы и т.п. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета.

Центр инвестиций - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача такого центра обеспечить максимальную рентабельность вложенного капитала, его быструю окупаемость, увеличение акционерной стоимости предприятия. Управляют затратами данного центра ответственности с помощью операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков.

Кроме того, в рамках этой классификации, Щиборщ К.В., например, центры затрат делит на:

- центры управленческих затрат – это подразделения, руководители которых в рамках выделенного бюджета ответственны за обеспечение наилучшего уровня услуг. Этот вариант, как правило, приемлем для административных департаментов предприятий (функциональных служб), где трудно поддаются измерению как затраты, так и результаты;
- центры нормативных затрат – это подразделения, в которых руководитель ответствен за достижение нормативного (планового) уровня затрат по выпуску продукции (работ, услуг). Нормативы в основном охватывают сферы прямых затрат труда, прямых затрат сырья и материалов и переменные косвенные расходы (общепроизводственные расходы, часть коммерческих расходов). Эффективность деятельности таких подразделений измеряется размером позитивных или негативных отклонений фактического уровня затрат от планового (нормативного). Это наиболее подходящая схема для производственных подразделений (209).

Классификацию центров ответственности по критерию уровня полномочий руководителей подразделений в рамках существующей

на предприятии организационной структуры можно проиллюстрировать на следующей схеме (Рис.1.2.1).



Рис. 1.2.1 Планирование и контроль исполнения бюджетных показателей в резерве различных типов центров ответственности.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и



вспомогательного производства и предприятия в целом.

Затраты производства лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т. е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание. В связи с этим появились такие объекты формирования и учета затрат как места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности.

К местам возникновения затрат относят структурные подразделения (цехи, отделы, участки), по которым организуется нормирование, планирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам производства и статьям калькуляции.

По отношению к процессу производства места возникновения затрат можно классифицировать на производственные, обслуживающие и условные. К производственным относятся цехи, участки, бригады; к обслуживающим - отделы и службы управления, склады, лаборатории и т.п.; к условным - не связанные с конкретным структурным подразделением затраты, например, та часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которая не относится к конкретным управленческим службам (например, амортизация основных фондов, прочие расходы, кредиты и другие).

Исходным побудительным моментом группировки затрат по местам возникновения была невозможность их первичной группировки по видам продукции. Цех или другое подразделение четко выделялось как место возникновения затрат, что облегчало их локализацию, позволяло приблизить косвенно распределяемые затраты к произведенным в данном месте продуктам. Учет затрат по

местам возникновения способствовал повышению точности калькулирования и его ввели именно с этой целью (в 20-е годы).

Постепенно цель учета затрат по местам возникновения помимо обеспечения достоверного калькулирования стала направляться на контроль за обоснованностью и рациональностью расхода ресурсов, т.е. на контроль затрат в местах их возникновения. В результате учет затрат по местам возникновения все более удаляется от калькулирования, чему способствовала также тенденция к укрупнению структурных подразделений.

Примерно в середине 40-х появляется понятие «центр затрат», «оперативный центр затрат» как первичная ячейка учета затрат для контроля затрат в подразделениях и более точного распределения расходов по объектам калькулирования. Это могут быть: группы оборудования, рабочие места, процессы, участки.

Центры затрат - это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся однообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат с целью большей детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком) или может быть более дробным подразделением этих единиц. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

Группировка расходов по центрам затрат сопряжена с дополнительными учетно-вычислительными работами. Поэтому их введение необходимо соизмерить с полезностью дополнительной

информации о затратах производства.

Центры затрат, как и места возникновения затрат, классифицируются по отношению к процессу производства на производственные, обслуживающие и условные.

Подробность детализации центров затрат зависит от целесообразности выделения отдельных объектов с точки зрения трудоемкости учета и возможностей эффективного использования полученной информации. Номенклатура центров затрат должна предусматривать единую систему их кодирования, дающую возможность сортировки и группировки данных о затратах по любым закодированным признакам в разных комбинациях.

Группировка затрат по центрам затрат, по сути, представляет составную часть системы калькулирования, и ее лучше вести в единстве с калькуляционным учетом.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным работам, операциям, функциям внутри производственных подразделений. Это выделение определяется желанием иметь дополнительные точки контроля затрат в подразделении, а главное - обеспечить более точно распределение косвенных расходов по объектам калькулирования. Особенно усиливается необходимость выделения центров затрат в условиях роста автоматизации производства, когда при калькулировании возникает задача повышения точности отнесения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и цеховых расходов на калькуляционные объекты. Растет необходимость классификации их по группам оборудования, отдельным комплексам, т.е. по центрам затрат.

В дальнейшем с развитием производственных отношений, теорией управления и управления затратами, в частности, появляется понятие центра ответственности за соблюдение уровня затрат. В современной трактовке центр ответственности может быть определен как подразделение предприятия, возглавляемое управляющим (менеджером), обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты работы этого подразделения. Следует иметь в виду, что места возникновения затрат и центры затрат могут полностью совпадать (цех, участок, бригада), но в то же время цех, состоящий из нескольких участков, являясь центром ответственности, охватывает несколько мест возникновения затрат.

Функциональные отделы и службы управления отвечают за уровень затрат, возникающих не только в этих участках. Их ответственность распространяется на многие производственные участки.

Величина потребления производственных ресурсов в местах возникновения затрат зависит не только от усилий производственных коллективов, в большей степени она связана с результатами работы технических, снабженческих служб предприятия. Поэтому зона их ответственности значительно шире мест возникновения затрат соответствующих отделов, как структурных подразделений. Такой центр ответственности охватывает несколько производственных мест возникновения затрат.

Центры ответственности по отношению к процессу производства классифицируются на основные и вспомогательные. Основные центры ответственности обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения (цех, участок, бригады, отделы); функциональные - распространяют контроль затрат на многие места их возникновения,

если затраты в них формируются под влиянием данного центра. К таким центрам можно отнести отдел главного механика, отвечающий за затраты на капитальный ремонт и модернизацию оборудования во всех производственных подразделениях; отдел главного энергетика, отвечающий за затраты на тепло и электроэнергию, воду и сжатый воздух по предприятию в целом, и другие функциональные отделы, связанные с расходование производственных ресурсов.

Предпринимались попытки решить проблемы организации центров ответственности за стоимостную емкость факторов производства в себестоимости продукции (96). При этом в качестве основного условия ставится необходимость избегать совмещения ответственности за использование ресурсов, различных по назначению, в одном центре. Например, не следует совмещать ответственность за производственные и управленческие функции, так как это порождает обезличку в использовании ресурсов. В связи с этим, под сомнение ставится возможность формирования центров ответственности на базе структурных подразделений (цехов, филиалов и т.д.) и предлагается ответственность конкретизировать по соответствующим специальностям и должностным лицам. На наш взгляд, создание центров ответственности за использование отдельных факторов производства порождает достаточно громоздкую систему и усложняет процедуру контроля затрат.

Смысл создания центров ответственности - более четкая организация процесса контроля и регулирования затрат как функции управления, создания четкости в персонифицированной ответственности за величину отдельных расходов и затрат на предприятии. Суть этого процесса - сопоставление достигнутых результатов с запланированными (или с нормами), анализ причин

отклонения, установление ответственных за эти отклонения и принятие необходимых корректирующих мер.

Очень важно в целях обеспечения регулируемости уровня затрат планировать и учитывать по центру ответственности только те затраты, на которые может оказывать значительное влияние руководитель этого центра ответственности. Часто ответственность за определенную статью расходов может быть разделена. Например, стоимость израсходованных материалов может изменяться из-за количества используемых материалов (ответственность несет начальник производственного цеха) и за счет изменения цены (ответственность работника отдела снабжения).

Поэтому при выявлении отклонений фактических затрат от запланированных важно персонифицировать ответственность за эти отклонения, так как лицо, не обладающее полномочиями контроля расходов, не может нести ответственность за их величину.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, за качество поставляемых материалов и т.д.

При определении центра ответственности как центра затрат в условиях промышленного производства необходимо учитывать следующие моменты:

- каждый центр затрат должен быть отдельной сферой ответственности, возглавляемым ответственным лицом мастером или начальником отдела, который будет оказывать помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат;
- каждый центр затрат должен объединять такие машины и рабочие

места, которые обуславливают издержки приблизительно однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат. При этом на каждом производственном участке загрузка производственных мощностей должна иметь по возможности однородный характер, для чего необходимо более глубокое деление предприятия на центры затрат;

- все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на центры затрат возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть различных размеров: как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Таким образом, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Иногда, напротив, требуется укрупнение центров ответственности, и тогда несколько рабочих мест можно объединить в цех (отдел), также представляющий собой центр затрат.

Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей предприятия.

Центры затрат могут работать в двух направлениях. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из задач:

1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого контроля необходимо наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории -контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на неконтролируемые он воздействовать не может. В дальнейшем, по окончании отчетного периода работа руководителя будет оцениваться по его способности управлять контролируемыми затратами.

Таким образом, центром затрат будет являться то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность



организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Система учета здесь должна быть нацелена лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в данный центр ответственности. Результаты деятельности центра затрат (объем произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять эти результаты невозможно, либо не нужно.

### **1.3. Классификация затрат для целей управленческого учета**

Важнейшей особенностью управленческого учета является то, что он связывает процесс управления с учетным процессом. Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления в целях организации или координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Однако в настоящее время нет четких определений предмета управленческого учета. Как отмечает Т.П. Карпова, «...авторы пока ограничиваются изложением понимания сущности бухгалтерского учета вообще и управленческого учета в частности» (84). Между тем, изменяются системы и методы управления деятельностью предприятия, соответственно меняются процедуры и содержание управленческого учета. Особенно это касается моделирования учета затрат и доходов на предприятиях с разной организационной структурой, влиянием изменяющихся внешних

факторов (инфляции, структурной перестройки промышленности и т.п.). Отсюда изменяется перечень объектов и субъектов управления.

«Предметом управленческого учета в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством». По мнению автора многочисленные объекты управленческого учета можно объединить в две группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности;

- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входят:

- основные фонды - это средства труда (машины, оборудование, производственные здания и т.д.), их состояние и использование;

- нематериальные активы - объекты долгосрочного вложения (право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т.д.), их состояние и использование;

- материальные ресурсы - предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Ко второй группе объектов управленческого учета относят следующие виды деятельности:

- снабженческо-заготовительную - приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, а также маркетинговую деятельность, связанную со снабженческими процессами;

- производственную - процессы, обусловленные технологией производства продукции и состоящие из основных и

вспомогательных операций; операции по совершенствованию выпускаемой продукции и разработке новой;

- финансово-сбытовую - маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ;

операции, содействующие росту объема продаж, начиная от рекламы продукции и заканчивая установлением прямых связей с потребителями;

- контроль качества выпускаемой продукции;

- организационную - создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающих требованиям внутренних коммуникационных связей между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия.

Может быть выбрана другая группировка объектов управленческого учета, но в любом случае она должна отвечать основным целям управления.

Производственный процесс - основополагающий этап в производственной системе предприятия. Именно производственная деятельность выражает его главную цель - выпуск продукции, которая принесет прибыль. Главная особенность данного этапа с точки зрения управленческого учета - формирование затрат на производство

продукции. К. Друри дает следующее определение: «Направление, по которому ведется учет затрат на производство, - это область деятельности, требующая обособленного и целенаправленного учета затрат на производство» (67). С этой позиции направления учета затрат на производство для упрощения делятся на три большие категории:

- информация для оценки запасов;
- данные о затратах для принятия решений;
- сведения о затратах для контроля и регулирования.

«...Детальное ознакомление с множеством существующих направлений, по которым ведется учет информации о затратах, стало бы бесконечным. Поэтому, выделив три широких направления учета затрат, мы создаем хорошую основу, позволяющую установить, каким образом могут быть классифицированы затраты на производство» (67).

С внедрением новой системы учета на предприятиях наряду с конкретными условиями технологии и организации производства очень важными становятся оценочные показатели работы подразделений, во многом зависящие от степени их самостоятельности. Механизм хозяйствования предприятия в целом определяется степенью управляемости затратами. Основные элементы системы управления затратами на производство и их взаимосвязь приведены на рисунке 1.3.1

К издержкам производственной сферы предприятия относятся затраты, обусловленные технологией производства, зависящие от объема выпуска продукции и составляющие вещественную основу продукции. Управленческий учет не ограничивается только

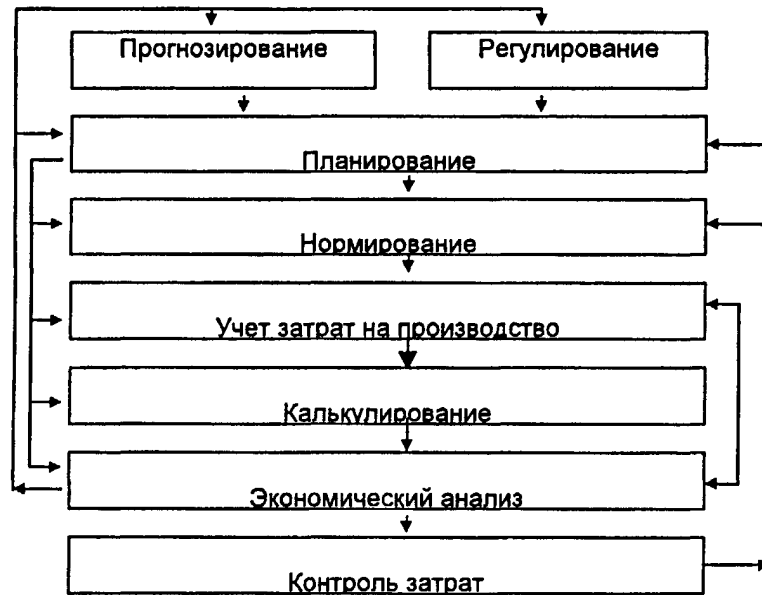


Рис.1.3.1. Система управления затратами на этапе  
производственного процесса

фиксированием затрат на производство, регламентированных в нормативных документах. Его содержание гораздо шире, оно включает:

- отражение производственных процессов в количественном измерении с целью управления ими;
- выбор объектов учета хозяйственных процессов и связанных с ними видов затрат;
- выбор элементов метода бухгалтерского учета (планирование, нормирование, измерение, регистрация, оценка, группировка, анализ, контроль) для отражения хода производственного процесса в неразрывной связи с ходом нарастания затрат;
- применение классификации затрат в соответствии с целями управления (определение себестоимости продукции и полученной прибыли, принятие решение, планирование, контроль, регулирование);

- формирование внутренней отчетности по уровням управления производственными процессами на основе принципов, разработанных для данного предприятия, например возможности преобразования внутренней отчетности в показатели внешней отчетности.

Обоснованная классификация производственных затрат является базисом организации учета производственной деятельности предприятия. Нормативными документами по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции различных отраслей промышленности предусмотрены следующие группировки затрат на производство:

- по составу - одноэлементные и комплексные;

- по видам - элементы расходов и статьи калькуляции;

- по отношению к объему производства - постоянные и переменные;

- по способу отнесения на себестоимость - прямые и косвенные;

- по характеру затрат - производственные и внепроизводственные;

- по степени охвата планом - планируемые и непланируемые.

Международные стандарты по производственному учету предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки и направления учета затрат. Под направлением учета затрат понимают область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет расходов на производство. Потребители внутренней информации выбирают такое направление учета, которое их обеспечит необходимыми сведениями по данной проблеме.

При управленческом учете процесса производства накапливается информация по трем основным категориям затрат: расходам на рабочую силу; расходам на материалы; накладным расходам. Затем

обобщенные затраты распределяются по трем направлениям учета:

- для определения себестоимости выпущенной продукции и полученной прибыли;
- для принятия управленческих решений;
- для осуществления контроля и регулирования.

Каждое из трех направлений в процессе работы детализируется, т.е. имеет свою классификацию (Рис.1.3.2).

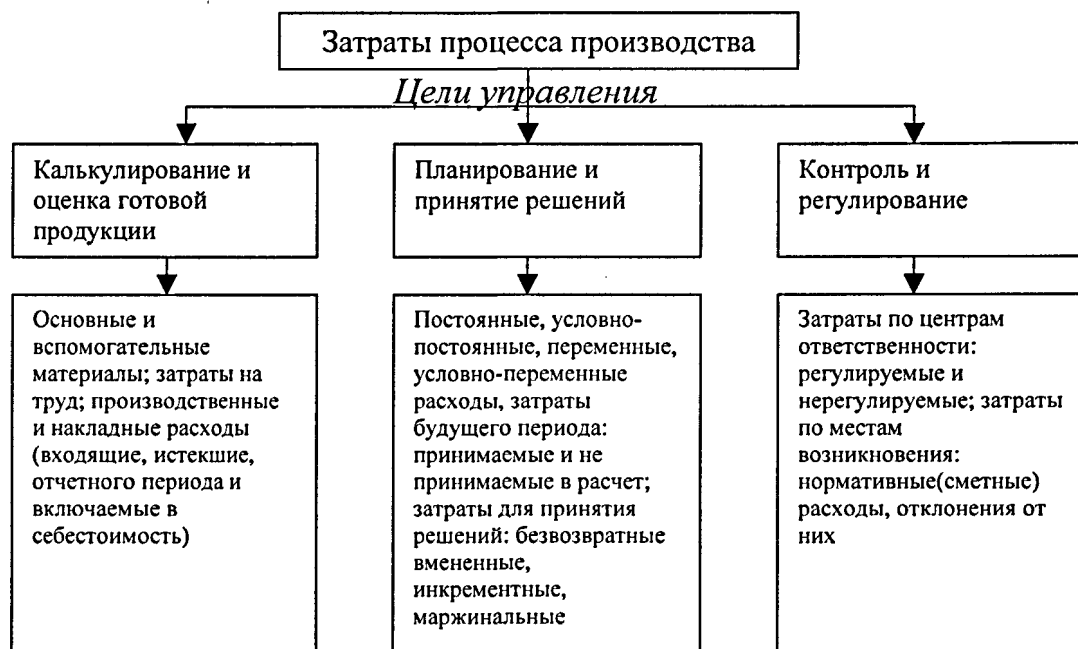


Рис.1.3.2. Классификация затрат по целям управления

Предприятия, работающие в условиях рыночной экономики, не могут ограничиться только финансовым учетом затрат по элементам, предусмотренным главой 25 Налогового кодекса РФ. Тем более, что в его рамках учет отдельных элементов. Таких как амортизация основных фондов, имеет ряд серьезных недостатков.

Основные средства составляют значительную часть активов любого предприятия. Они представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции,

в выполнении работ и оказании услуг, для нужд управления. С 01.01.02 г. основным критерием установления границы между основными оборотными средствами становится срок полезного использования соответствующего учетного объекта. Срок полезного использования имеет определяющее значение для выбора организацией способов и методов восстановления стоимости этих объектов через амортизационные отчисления. Несмотря на серьезные изменения в этом вопросе, нерешенных проблем, связанных с амортизацией не убавилось. В научной литературе и в практических рекомендациях аудиторов почти не рассматриваются функции амортизации, ее значение и учет для инвестиционных целей в организациях различных форм собственности и сфер деятельности. Отмена государственного централизованного финансирования капитальных вложений привела к тому, что из бухгалтерского учета исчезли и соответствующие счета по формированию источников покрытия затрат на эти вложения. В балансе исчезло разделение активов и пассивов по признаку основной деятельности и капитальных вложений. В бухгалтерском учете получает отражение только накопленный износ. Накопления средств амортизационного фонда и их использование на капитальные вложения в учете никак не отражаются, не контролируются и не анализируются из-за отсутствия такой информации. Существовавший до 01.01.02 фонд накопления никак не решал вопросов, связанных с инвентаризациями в основные средства. Он образовывался за счет прибыли и имел сугубо накопительный характер. С появлением в организации новых объектов основных средств или их выбытием этот фонд никак не был связан. Наличие этого фонда в балансе российских предприятий вызывало недоумение у зарубежных специалистов бухгалтерского



учета. С 01.01.02г. в балансах не стало и этого фонда. Р.Энтони и Дж. Рис отмечали, что суммы, показанные в бухгалтерском учете, как начисленный износ, не отражает «накопление» какого-либо материального предмета. «Накопление» денег для конкретных целей –приобретение новых активов должно идти через амортизационный фонд. Эта операция финансирования и она совершенно не связана с учетной процедурой регистрации износа.

Из приведенных определений совершенно ясно, что амортизация и износ - это две разных учетных категории, имеющие разные функции и назначение. Назначение амортизации должно заключаться в накоплении средств и формировании источников покрытия затрат на капиталовложения организации.

Функцией амортизации должно быть не «восстановление стоимости основных средств», а формирование денежных средств на увеличение их объема и стоимости.

Из-за отсутствия в современном учете России амортизационного фонда понятие амортизации и износа и с теоретической и с практической точки зрения отождествляются. Об этом свидетельствуют переименование счетов 02 и 05. Начисление амортизации в России в настоящее время не больше подчиняется, адаптируется к интересам налоговой службы и целям налогообложения. Выбор линейного или нелинейного метода амортизации никак не связан с накоплениями средств на капиталовложения. Вместе с тем, выбор и определение инвестиционной политики необходим всем организациям России. Основные фонды их нуждаются в существенном обновлении и расширении. При существующем положении даже организации, у которых подобные средства есть, информации о них не имеют.Для

этого, прежде всего, необходимо наличие в Плане счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций специальных счетов , аккумулирующих средства и источники на капитальные вложения.

Счета амортизационного фонда, инвестиций в виде начисленной амортизации, отложенных денежных средств в том или ином виде присутствуют в Планах счетов предприятий США, Франции, Германии и других странах традиционно рыночной экономикой.

В Российской системе бухгалтерского учета отсутствие подобных счетов нарушает, во-первых, естественный экономический оборот основных средств фондов организации. Вуалируются источники покрытия затрат на капитальные вложения. Имеющиеся средства на эти цели «проедаются» в основной деятельности предприятия. Через систему налогообложения изымаются значительные суммы средств, которые организации могли бы направлять на капиталовложения. Кроме того, практиками ставится под сомнение необходимость начисления амортизации в тех организациях, которые пока не платят налог на прибыль.

Понятие «Амортизационный фонд» необходимо восстановить и в План счетов ввести соответствующий счет, тесно увязав его с процедурами учета капитальных вложений, ввода их эксплуатацию, накопление и расходование денежных средств на эти цели. Синтетическому счету для аккумуляции накопленных собственных источников покрытия затрат на капитальные вложения можно было бы присвоить один из свободных шифров, например 87 и наименование «Амортизационный фонд (фонд накопления)», расширив его содержание. К этому счету можно было бы рекомендовать субсчета:

1. Амортизационный фонд

2. Отчисления от прибыли

3. Прочие источники на пополнение основных средств.

Денежные средства этого фонда можно рекомендовать учитывать также отдельно, восстановив используемый в прошлом счет 54 «Специальный счет на капитальные вложения». Начисление амортизации в текущем учете можно будет отражать корреспонденцией по дебету затратных счетов и по кредиту счета 87. Одновременно на эту сумму увеличивается накопленная амортизация и отражается на счетах бухгалтерского учета по дебету счета 83 и кредиту счета 02. На сумму начисленного износа за отчетный период откладываются денежные средства в дебит счета 54 с кредита счета 51. На сумму завершённых капитальных вложений в пределах имеющегося источника кредитуются счет 08 в корреспонденции с дебитом счета 87. Объект основных средств, принятых в эксплуатацию, в сумме фактических расходов, учтенных на счете 08, отражается записью в дебит счета 01 и кредит счета 83. Дополнительно, при наличии прибыли можно формировать источник по дебету счета 84 и кредиту счета 87, одновременно формируя отложение денежных средств на эту сумму записью в дебит счета 54 и кредит счета 51.

Через счет 87 не должны проводиться операции по безвозмездному получению и бартерные сделки, так как эти операции пополнения основных средств не требуют создания специальных источников покрытия затрат и не связаны с денежными затратами в момент их совершения.

Непокрытие за отсутствием достаточных сумм источников капитальных вложений должно относиться на непокрытые убытки

текущего отчетного периода по дебиту счета 84 «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Предлагаемый порядок не потребует пересмотра правил оценки основных средств и порядка их списания.

Учет поступления и расходования на капитальные вложения совершенно необходимо теперь уже не для контроля использования централизованных государственных средств, а для контроля и анализа инвестиционных возможностей и реальной инвестиционной политики в каждой отдельно взятой организации. Подобная информация, представленная в финансовой отчетности, значительно повысит прозрачность последней и будет представлять большой интерес для внутренних и внешних пользователей, в том числе и инвесторов.

Средства организации, фактически вложенные в инвестиционные проекты должны уменьшить налогооблагаемые базы. Долговременные вложения организаций в пополнение состава и стоимости основных средств замедляют оборот капитала и снижают его отдачу на период их осуществления. Это обстоятельство должно найти отражение в налоговой политике государства, а снижение сумм налогов заинтересует организации в повышении деловой активности в области капитальных вложений.

Реорганизация работы бухгалтерских подразделений по всей видимости будет происходить путем выделения из финансовой бухгалтерии группы лиц, занимающихся учетом по методу «затраты-выпуск». С этих позиций группировка затрат является важным элементом производственного учета. Независимо от того, какое направление учета будет выбрано или какая система будет использована, классификация должна отвечать перечисленным принципам. Как правило, принципам классификации соответствует

номенклатура статей калькуляции.

Группировки по составу и назначению затрат содержат сокращенную номенклатуру калькуляционных статей, что позволяет концентрировать внимание администрации на основных и накладных расходах. Основными называют затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом (расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.). К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др. В состав накладных расходов в управленческом учете обычно включают довольно широкий перечень затрат, руководствуясь степенью трудоемкости учета и обоснованности в распределении по продуктам. Это - комплексные расходы, состоящие из нескольких экономически неоднородных затрат.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продуктов затраты подразделяют на прямые и косвенные. Прямыми считают затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции и могут быть прямо включены в их себестоимость (по данным накопительных ведомостей, составленных по первичным документам). Под косвенными понимают расходы, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем (общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческие расходы и пр.) с помощью методов распределения (ставок, процентов, коэффициентов и баз распределения и др.).

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а

накладные - косвенных, но они не являются тождественными. Группировка затрат на прямые и косвенные необходима при организации отдельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

Важной при калькулировании и оценке готовой продукции является группировка затрат на входящие и истекшие. Входящие - это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем. К истекшим относятся израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Например, затраты на материалы, находящиеся в цехах и цеховых кладовых. Такие затраты считаются входящими и показываются в балансе в составе производственных запасов. Затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости реализованной продукции, будут истекшими. На рис.1.3.3 показано различие между входящими и истекшими затратами. Оно важно при исчислении прибыли и оценки активов предприятия.

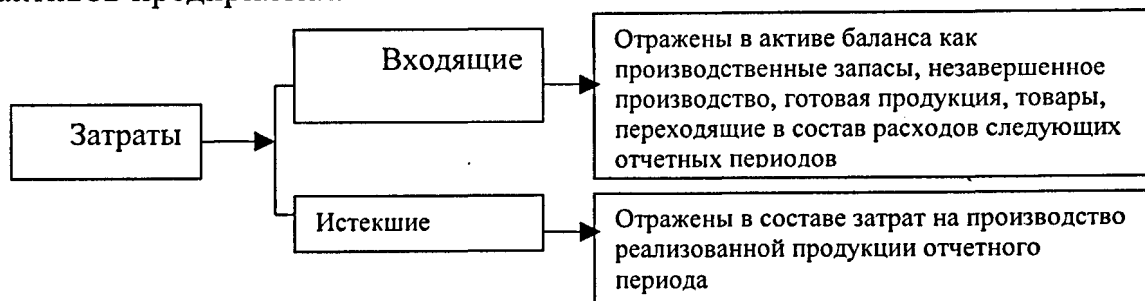


Рис.1.3.3. Группировка затрат на входящие и истекшие

В себестоимость выпущенной продукции должны включаться только производственные затраты. И с этой целью затраты группируются на затраты отчетного периода и включаемые в себестоимость. В состав затрат отчетного периода включают затраты,

которые не учтены при оценке запасов (готовой продукции, незавершенного производства и др.). Такого рода затраты рассматривают как расходы того отчетного периода, когда они возникли. В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации. На промышленных предприятиях производственные расходы полностью включают в себестоимость продукции, а часть непроизводственных относят на финансовые результаты. Первые представляют в оценке запасов потенциальные прибыли, а вторые не относятся к стоимости какого-либо продукта и не могут быть к ней добавлены. Непроизводственные затраты характеризуются тем, что в результате затрат не будет выпущена продукция, и они имеют другой временной цикл списания.

Цель рассмотренной классификации заключается в накоплении информации по двум основным направлениям:

- по отдельному продукту - оценка стоимости запаса;
- по центрам ответственности - контроль за уровнем затрат.

Таким образом, система накопления затрат состоит из двух этапов: на первом этапе затраты суммируются по центрам ответственности, на втором - распределяются по видам продукции, вырабатываемой в этих центрах. Обычно этот этап называется калькуляцией.

Каждый центр ответственности имеет свои калькуляционные единицы. Себестоимость единицы продукции используется при оценке запасов и расчете прибыли, а иногда при планировании и принятии управленческих решений.

Для принятия решений и планирования необходима соответствующая информация об издержках. Процесс принятия решений формирует требования к информации и определяет порядок

использования элементов метода управленческого учета: группировку и обобщение затрат, прогнозирование, моделирование, внедрение и анализ.

Важным моментом выбора классификации затрат является их группировка на переменные и постоянные. Такое деление затрат имеет большое значение в выборе системы учета и калькулирования, анализе и прогнозировании. Данная группировка лежит в основе расчетов критической точки объемов производства, анализе порогов рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента продукции и в конечном счете для выбора экономической политики предприятия.

Основным принципом классификации затрат, данные о которых используются для принятия решений, является принцип эластичности. Он устанавливает зависимость между величиной затрат и такими факторами, как степень использования производственных мощностей; функции и структура предприятия; ассортимент выпускаемой продукции и его структура; другие факторы, в целом влияющие на расходы предприятия.

Затраты и расходы будущих периодов рассматриваются при решении тех или иных проблем с точки зрения их принадлежности.

Затраты и доходы, принимаемые в расчет, - это такие затраты и доходы, которые зависят от принятого решения. Под не принимаемыми в расчет затратами и доходами понимают затраты и доходы, которые не зависят от принятого решения.

Рассматриваемая группировка затрат становится особо важной, если отсутствуют конкретные заказчики, а предприятие выпускает продукцию «на склад».

Получение достаточной информации для принятия решений



достигается при группировке затрат на безвозвратные, вмененные, инкрементные, маржинальные.

Безвозвратные - это расходы прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и никоим образом не будут изменены в будущем. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимают. Однако нельзя смешивать понятие расходов, не принимаемых в расчет, с безвозвратными.

Вмененные - это расходы, которые учитываются при принятии решений, они возникают в случае ограниченности ресурсов. Вмененные затраты называются «воображаемыми», так как их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

Инкрементные затраты и доходы являются дополнительными и возникают в случаях изготовления какой-то партии продукции дополнительно. К примеру, если в результате какого-то решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за ускоренное производство продукции), то эти затраты называют инкрементными. Если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения абсолютной суммы постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маржинальные затраты и доходы - это такие дополнительные затраты и доходы, но в расчете не на весь выпуск, а на единицу продукции. В этом и заключается их отличие от инкрементных затрат и доходов.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется

следующая классификация, которая имеет свои особенности:  
регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые. Сущность этих затрат рассматривалась нами ранее.

## **2. Пути совершенствования учета затрат на производство продукции птицеводства по центрам ответственности**

### **2.1. Влияние технологии и организации производства на построение учета затрат**

Птицеводческая отрасль традиционно считается стратегическим направлением обеспечения продовольственной безопасности России в виде высокопитательных и экологически безопасных продуктов питания, крупного и активного сегмента рынка птицепродуктов, быстровоспроизводимых, восполняемых и платежеспособных ресурсов.

В ходе реформирования агропромышленного комплекса страны допущен значительный спад объемов производства птицеводческой продукции. Многие предприятия оказались на грани банкротства. Мощности птицефабрик яичного и бройлерного направления используются только на 65 и 34% соответственно. Наблюдается снижение конкурентоспособности отрасли, крупномасштабная интервенция зарубежных импортеров, разрушение интеграционных связей, диспаритет цен на промышленные ресурсы и птицеводческую продукцию, снижение потребительских свойств продукции и покупательной способности населения и т.д.

Разрушительные процессы имеют место и в предприятиях Саратовской области. Несмотря на принимаемые меры, спад в товарном производстве не останавливается. Тем не менее следует сохранить достигнутый научно - производственный потенциал отрасли, так как она располагает всеми возможностями для наращивания выпуска продукции.

Птицеводческая отрасль основана на высокой индустриальной технологии производства продукции, которая имеет ряд особенностей. Птица каждого вида, определенного возраста и технологической группы содержится в условиях регулируемого по всем параметрам микроклимата, оптимальных зооветеринарных нормативов, что позволяет получать высокую и устойчивую продукцию в любых природно-климатических зонах. Срок использования взрослой птицы определяется периодом, в течение которого в наивысшей степени проявляется генетически обусловленный потенциал продуктивности, это и обеспечивает минимальные затраты труда, кормов, других ресурсов на единицу продукции.

Для отрасли характерно круглогодичное ритмичное получение продукции, использование линейной и гибридной птицы, использование полнорационных систем кормления, автоматизация сбора яиц, рациональная организация труда, комплексное осуществление мер общей и специальной профилактики инфекционных заболеваний птицы. Отличительной чертой современного птицеводства является динамичное развитие в результате создания и быстрого внедрения новых кроссов, совершенствования технологических процессов, улучшения ветеринарно-профилактической работы.

Прогресс отрасли в значительной мере связан с рациональным использованием мирового генофонда, повышением генетического потенциала страны. Рынки сбыта племенной продукции постоянно расширяются, и в отдельных странах птицеводство базируется на 5-10 и более кроссах, приобретаемых у крупных компаний. В Европе известны такие кроссы, как «Тетра»

(Венгрия), «Доминант» (Чехия), «Прогресс» (Россия). Линейная гибридная птица характеризуется высоким генетическим потенциалом продуктивности. Так, яйценоскость белых гибридов составляет 300-335 яиц на начальный 80 недельный срок жизни, а коричневые - 315-330 штук массой, соответственно 61-63 и 62-64 г. Затраты корма у первых достигают 21-22 кг на 1 кг яйцемассы при ее выходе 20-20,9 кг, у вторых 2,20 - 2,35 и 19,5-21 соответственно. Живая масса белых кур в 80-недельном возрасте составляет 1,7-1,85 кг, коричневых 2,0-2,2 кг. Смертность кур тех и других - 5-8 %.

Генофонд птицы в нашей стране также представляет интерес. В настоящее время имеется свыше 40 промышленных и резервных яичных и 39 мясных линий кур, а также экспериментальные линии и популяции, около 50 пород и породных групп. Однако генетический потенциал яйценоскости основных кроссовых кур («П-46», «Заря», «Омский-87» и др.) значительно ниже. Этот показатель равен 280 и более яиц за 72 недели жизни. Яйценоскость в расчете на начальную несушку еще ниже, всего 250-255 штук. Разница между показателем, рассчитанным на среднюю и начальную несушку, составляет 25-30 и более яиц. Но за последние годы значительно увеличилась масса яиц гибридных несушек. Даже по белоскорлупным кроссам этот показатель составляет 62-64 г у 52 недельных кур. Наиболее полное использование генетического потенциала птицы - мощный фактор интенсификации отрасли. Но нельзя забывать, что он во многом зависит от полноценного кормления поголовья. Известно, что в структуре себестоимости продукции птицеводства до 70 % занимают корма. В улучшении использования кормов - важный резерв повышения эффективности птицеводства.

В промышленном птицеводстве достигнут высокий уровень механизации производственных процессов. В производстве средств механизации для производства птицеводческой продукции широко применяются принципы комплексного оборудования. Количественные показатели роста механизации отрасли можно признать удовлетворительными, однако это нельзя сказать о качестве средств механизации. Прогрессивная клеточная технология содержания птицы позволила получать с 1 кв. м пола птичника в 1,5 раза больше яиц, чем напольная. Для содержания кур - несушек промышленного стада широкое применение нашли клеточные батареи ОБН-1, БКН-3. Для выращивания молодняка птицы применяется оборудование БКН-3, КБУ-3. Применение этих клеточных батарей для беспересадочного выращивания и откорма молодняка позволяет увеличить нагрузку на одного рабочего хозяйства до 20 тыс. голов. Комплекуются птичники цыплятами одного возраста. При этом резко сокращаются отходы и выбраковка молодняка. Но использование нескольких типов клеточного оборудования уже не обеспечивает необходимой плотности посадки птицы, а изготовление новых четырехъярусных комплектов с механизированным кормлением, поением и сбором яиц, рассчитанную на всю длину стандартного птичника (90 м) чрезмерно затянулось. Кроме того, использование для содержания кур - несушек батарей БКН-3 не отвечает мировым стандартам. Так, в сравнении батарей БКН-3 с зарубежным аналогом - моделью 808 (фирма «Даймонд Атомейшн» США) материалоемкость БКН-3 составляет 1,52-1,62 кг, а модели 808 - 1,15 кг на одно птицеместо, плотность посадки у БКН-3 - 19,4-20,4 голов на 1 м и 26-27 голов у модели 808. Бой яиц - 3 % и 0,9 % соответственно. Годовой экономический эффект у батарей БКН-3 в

5 раз меньше, чем у этой модели. Другая особенность птицеводства - это возможность механизированной сортировки и упаковки яиц. В настоящее время на яйцескладе в большинстве случаев установлены малопроизводительные машины ЯС-1, МСЯ-1М или не используют никаких. Если обратиться к зарубежной практике можно заметить, что многие фирмы давно используют поточные линии производительностью от 4 до 7,2 тыс. яиц (например фирма «Моба» Дания). Работа оборудования все более автоматизируется. Контроль за ним осуществляется с помощью персональных компьютеров, что позволяет эффективно вести производственный процесс. Отечественное птицеводство только вступает в эту форму развития, хотя в массовом применении компьютеров уже сделаны первые шаги. Это также накладывает свой отпечаток на построение учета.

Концентрация производства, повышение фондо- и энерговооруженности труда, использование полнорационных систем кормления, автоматизация сбора яиц - все это требует такой организации и методики учета, которая отличается от сельскохозяйственного учета и приближается к промышленному. Решение этих задач в промышленном птицеводстве имеет особенности, связанные со спецификой самой отрасли птицеводства, основанной на индустриальной технологии производства продукции. В этих условиях совершенствование организации бухгалтерского учета должно быть направлено на повышение уровня учетно-аналитической работы, усиление контрольных функций. При этом необходимо свести до минимума образовавшийся разрыв между уровнем и темпами развития производства и уровнем учетно-аналитической работы.

Птицеводческие предприятия Саратовской области по характеру технологического процесса подразделяются на три вида: с полным (законченным) циклом производства, с неполным циклом и предприятия, специализированные на отдельных производственных процессах. Птицефабрики яичного направления имеют законченный цикл производства, неполный цикл характерен для птицефабрик небольших размеров. Они не имеют родительских стад, не занимаются инкубацией яиц, убоем и переработкой птицы. В состав специализированных объединений входят следующие подразделения:

- хозяйства по производству инкубационных яиц (родительское стадо),
- инкубаторно-птицеводческая станция,
- птицефабрика по производству ремонтного молодняка,
- хозяйства для получения пищевых яиц и мяса птицы,
- цех по убою и переработке птицы,
- цех по переработке нестандартных яиц.

На предприятиях используется цеховая организация производства. При яичном направлении и законченном цикле производства на предприятиях создают следующие цехи: промышленного стада кур - несушек, родительского стада, инкубации, выращивания молодняка 1-120 дней, кормоприготовительный цех, яйцесклад, зоотехническую и ветеринарную лаборатории, убойный цех с холодильником, утилизация помета и утилизация отходов.

Цех промышленного стада кур-несушек является основным на предприятиях яичного направления, его продукцией является товарное яйцо. Содержание кур-несушек промышленного стада, как правило, клеточное, но на отдельных предприятиях пока применяют



напольное. Использование отмеченных выше агрегатов и оборудования на всех предприятиях позволило бы иметь в 2,5 раза больше птицы, давать дополнительно большее количество яиц. Но слабая кормовая база не позволяет не только увеличивать производство, но и ведет к сокращению поголовья. В настоящее время ключевой проблемой развития птицеводства является плохое обеспечение хозяйств кормами и крайне низкое их качество. Из-за недостаточности белкового сырья и биологически активных веществ вырабатываемые для отрасли кормосмеси не отвечают ГОСТам, что приводит к перерасходу кормов и снижению продуктивности.

В цех промышленного стада молодые куры попадают в возрасте 120-125 дней. Их рассаживают по 5-6 в клетку не смешивая с более старшим поголовьем. Ремонтный молодняк в течение 30 дней дорастивают и после 150 дней жизни переводят (без пересадки из клетки в клетку) во взрослое стадо несушек. Для организации циклового поточного производства яиц промышленное стадо комплектуют многократно в соответствии с составленным графиком. При этом применяют две системы: по рабочим местам или производственным участкам и внутри одного помещения (зала) и по разным залам. При этом птичники и отдельные залы промышленного стада одновременно комплектуют одновозрастными партиями поголовья. Здания, предназначенные для клеточного содержания птицы промышленного стада, состоят из двух производственных залов, разделенных бытовыми помещениями и вспомогательными объектами. Вместимость батарей от 1158 до 2496 кур-несушек. Корм доставляется к птичнику и загружается в бункер. В бункер - накопитель корма загружаются машиной ЭКС-10. Из бункеров корм подается горизонтальным транспортером БЦМ в подвижные бункеры

раздатчики, а из них вертикальным транспортером в двигающиеся между рядами батарей клеток кормораздатчик. Последний, одновременно с раздачей корма собирает из желобов яйца в особые лотки. Из них продукция перекладывается птичницей в контейнеры. В конце дня она сдает собранные яйца бригадиру, а затем они отправляются на яйцесклад для сортировки и упаковки. Раздают корм и собирают яйца 2 раза в день. Помет из под каждого яруса клеток удаляют скребковыми транспортерами, которые сбрасывают его в подпольный канал, откуда грузят с помощью ТСН-3, ОБ в транспортное средство.

При напольном содержании кур-несушек используют оборудование «Промышленный-1» и «Промышленный-2».

Нормальной температурой для клеточных кур-несушек считается температура воздуха в помещении 15-18° С. Однако как показывает анализ, в птичнике этот показатель часто не соответствует норме, что связано с нехваткой средств для приобретения топлива, нерационального использования топлива по месяцам года. Зимой температура во многих хозяйствах понижалась до 8-9° С, а летом - повышалась до 27° С. При низкой температуре куры поедают корма больше, чем нужно, т. к. часть питательных веществ идет на образование тепла. При повышении температуры аппетит у кур понижается, что ведет к снижению массы птицы, а затем яйценоскости. Повышение температуры влияет на толщину скорлупы яйца, она становится тоньше, что способствует увеличению боя яиц.

Цех стада родительских форм имеется только на тех предприятиях, где производится инкубация яиц и выращивание ремонтного молодняка. Основная продукция цеха - инкубационные яйца. Для их получения птицу обоих полов содержат совместно.

Такие стада ежегодно обновляют путем завоза из племенных заводов яиц или отдельных по полу суточных цыплят. В хозяйствах, завозящих племенное яйцо, проводят отдельную инкубацию исходных линий или родительских форм гибридных линий птицы. Полученный суточный молодняк маркируют отдельно. При этом курочки отцовской формы поступают в промышленную группу, а петушки материнской - для выращивания на мясо или утилизацию. Ремонтный молодняк для родительского стада выращивают отдельно от идущего на комплектование промышленного стада. Необходимое поголовье кур в стаде родительских форм зависит от яйценоскости, выхода инкубационных яиц и их валового сбора, выводимости кондиционного молодняка, а также коэффициента оборота промышленного стада. Удельный вес кур родительского стада 5-15 % общего поголовья несушек промышленного стада. Для более равномерного получения инкубационных яиц цехи комплектуют стадо 6-7 раз в году. В каждой зоне должно быть не более 30 тыс. кур, а в одном помещении - не более 5 тыс. кур. Количество мест в птичнике для родительского стада яичного направления определяется умножением среднегодового поголовья на 1,3 для яичного направления и 1,45 для бройлерных цехов. В цехе кур содержат в крупногабаритных птичниках на глубокой несменной подстилке, ежедневно выпускают в солярий или на выгул. Здесь в основном используют комплекс машин: механизированные гнезда с транспортером для сбора яиц и приемным столом, автоматические желобовые подвесные поилки, пометный транспортер. Родительское стадо яичных кур в зависимости от яйценоскости, используют обычно в течение 12 месяцев. Однако срок эксплуатации целесообразно продлить, на некоторых предприятиях существует такая практика,

когда применяется принудительная линька. Наиболее распространенный метод вызова принудительной линьки зоотехнический. Он заключается в резком изменении режимов освещения, кормления и поения. В результате чего через две недели яйцекладка у кур - несушек полностью прекращается, а к 50-55 дню она снова достигает высокого уровня. Исследования показывают, что этот уровень колеблется по различным предприятиям в пределах 60-90 %. Продолжается этот период 4-5 месяцев, затем постепенно в течение последующих 2-3 месяцев снижаются до 50 %. Преждевременной линьке подвергаются куры в возрасте 15-16 месяцев яйценоскость которых снижается до 45-48 %. Первые три дня птицу содержат без корма, воды и света. Лишь при сборе яиц включают слабое освещение. С четвертого дня птицам дают вволю воду, 20 г зерна, желательно овес без пленок. На время кормления и поения включают свет на 30 минут. Кормовой фронт должен обеспечивать доступ к корму всей птицы одновременно. На 5 день скармливают 40 г зерна (2 раза по 20 г), на шестой день включают освещение на 3 часа. Указанный режим поддерживается до 30 дня. Затем освещенность доводят до 11 часов до снижения яйценоскости. Наконец увеличивают до 16 часов и поддерживают на этом уровне до конца эксплуатации птицы. Первые яйца после линьки предприятия не используют для инкубации из-за дефектов скорлупы и формы. Кондиционные яйца куры начинают нести на седьмой день после начала яйцекладки. После принудительной линьки продукция получается более качественной, чем у молодок. По нашим расчетам, выход инкубационных яиц увеличивается до 90-95 %, при том, что линька продолжается всего 7-9 недель, а молодняк надо выращивать 20-24

недели. Оптимальная структура стада в этот момент должна быть следующей: куры первого года яйцекладки 71 %, второго - 29 %.

Направленное выращивание ремонтного молодняка также имеет большое значение в организации производства промышленного птицеводства. Суть этого процесса рассмотрим на опыте работы птицефабрики «Липецкая» Липецкой области, т. к. этот метод на предприятиях Саратовской области не применяется, хотя это целесообразно. При этом методе производится сдерживание яйцекладки у яйценоских молодых на 1,5 недели, с целью их более продолжительного использования в будущем. У цыплят с суточного до 4-х месячного возраста содержание протеина в кормах снижается до 14 % вместо 24 %. Снижается и освещенность до 8 часов в сутки. Затем наступает стимулирующий период, когда освещенность доводят до 24 часов в сутки, а содержание сырого протеина в корме доводится до 13,5-14 %. При применении этого метода повышается сохранность птицы на 5 %, продолжительность использования кур - несушек на 5 месяцев, снижается потребность в ремонтном молодняке, уменьшаются затраты на корма, электроэнергию и прочее. Поголовье в цехе родительского стада обслуживает птичника-оператор, за которой закрепляют 5 тыс. кур яйценосных пород и 4 тыс. мясных.

Цех инкубации имеет целью выведение цыплят. При круглогодичном комплектовании промышленного стада кур-несушек инкубацию проводят в течение всего года, за исключением 1 месяца (сентябрь-октябрь), когда организуют профилактический осмотр помещения и оборудования и их санитарную обработку. Вывод цыплят партиями 10-20 тысяч рассчитан на одновременное заполнение одного зала или птичника. Для обеспечения ритмичной

работы составляют календарный план закладки яиц, вывода суточных цыплят и передачи их в цехи для выращивания молодняка.

Цех выращивания от 1-120 дней получает однодневных цыплят из инкубационного цеха или от местной инкубаторно-птицеводческой станции. Молодняк выращивают с 1 до 17 недель без пересадки, а затем переводят в клеточные батареи для несушек. Эта схема более удобна как с технологической, так и биологической точек зрения. Ремонтный молодняк переводят в помещения для кур-несушек в 9-17 недельном возрасте. В этом возрасте молодняк хорошо переносит различные ветобработки, в т. ч. иммунизацию. Родительское стадо кур предназначено для обеспечения цеха инкубации необходимым количеством гибридных яиц. Родительские формы (суточные цыплята или яйцо) инкубируют отдельно. Петухов подсаживают к курам в возрасте 17-22 недели. Выведенных цыплят передают в суточном возрасте в цех выращивания молодняка до 60 дневного возраста или в цех утилизации. Излишнее количество цыплят передают другим хозяйствам. Ремонтный молодняк для содержания взрослой птицы следует переводить не позднее 19 недельного возраста.

Срок выращивания бройлеров - не более 8 недель в клетках и не более 9 недель на подстилке или сетчатом полу, ремонтного молодняка - 26, а срок использования взрослой птицы - не менее 35 недель. Живую массу ремонтного молодняка контролируют еженедельно до 18 недельного возраста путем индивидуального взвешивания не менее 50 голов, живую массу взрослых кур - 1 раз в 4-х недельном возрасте путем индивидуального взвешивания не менее 30 голов, отобранных методом случайной выборки. Яйценоскость контролируют ежедневно, а оплодотворенность - ежемесячно.

Первичный учет птицепоголовья на предприятиях ведут в количественном и весовом измерениях. При содержании птицы крупными партиями в закрытых помещениях каждый пересчет является стрессовым фактором, отрицательно действующим на продуктивность. Однако обеспечение сохранности птицепоголовья может быть успешно решено только в том случае, если пересчет птицы будет проводиться при каждой передаче ее из группы в группу, а также при смене птичников и ежеквартально, как этого требуют нормативные документы по инвентаризации.

На птицефабриках мясного направления с законченным циклом имеются следующие цехи:

- стадо родительских форм,
- инкубации,
- выращивания бройлеров,
- ремонтного молодняка,
- убоя и обработки,
- утилизации.

Основной цех - выращивания бройлеров. Территорию цеха разбивают на зоны. В каждой зоне не более 250 тыс. цыплят. Зоны отделены друг от друга санитарными разрывами шириной 0,5 м или 1,5 м. Бройлеров выращивают в широкогабаритных птичниках с напольным содержанием на глубокой подстилке. В одном размещают 10-25 тыс. цыплят. Птичники на 20 тыс. мест согласно типовому проекту имеют два зала на 10 тысяч и вспомогательные помещения. Для обеспечения круглогодичного производства бройлеров соответственно организуют и инкубацию яиц. Для выращивания используют систему «Бройлер-10» и «Бройлер-20», которые состоят из электрообогревателей, бункеров для кормов и кормораздатчики,

приспособления для разделения зала на отдельные брудеры и т. д. Корма для цыплят готовят в специальном цехе. В первые 7-10 дней корма раздают вручную, а затем с помощью транспортеров от кормоцеха подвозят в птичники на ЗСК-1 ОМ и сгружают в бункеры. Затем по мере надобности по транспортеру подают в кормушки. Поение и уборка помета также механизированы.

Первичный учет здесь должен обеспечить контроль за поголовьем при небольших сроках откорма бройлеров 65-70 дней путем пересчета птицы дважды: при передаче ее из инкубационного цеха и при реализации готовой продукции.

На промышленных яичных птицефабриках пересчет осуществляется также 2 раза: при формировании стада кур-несушек и при выбраковке птицы. Если необходимость пересчета все же возникает в процессе использования птицы, то его проводят в зависимости от места содержания. При клеточном содержании этот процесс облегчается, т. к. птица лишена возможности свободного перемещения и ее можно пересчитать в каждой секции. Иногда используют упрощенный метод подсчета, т. е. количество посадочных мест в данном зале, определенное как произведение числа секций на норму посадки в каждую из них, корректируют на сумму отклонений фактически находящихся в секции птиц по сравнению с нормативом. При этом подсчитывают число секций, незаполненных птицемест и число сверхнормативных птиц в секциях. При напольном содержании пересчет может быть произведен при помощи специальных приспособлений. Полное перевешивание птицы проводят при ее выбраковке и реализации, а также при передаче в цех переработки. Вес птицы при переводе из группы в группу, в т. ч. во взрослое стадо, при смене материально-ответственных лиц, а также ее остатков на



конец отчетного периода устанавливают расчетным путем на основании выборочного взвешивания не менее 5 % поголовья. Для этого средний вес одной головы, установленный делением живой массы на количество взвешиваемых птиц, умножают на количество птицы в группе. Живая масса суточного молодняка устанавливается путем выборочного взвешивания или по средним нормативным показателям (цыплята - 35 г).

В практике птицефабрик используется также нормативный метод расчета живой массы птицы, зарекомендовавший себя в бройлерном производстве и выращивании ремонтного молодняка. В течение всего периода выращивания используются нормативные весовые показатели в зависимости от возраста, а полная перевеска птицы и учет отклонений живой массы от нормативных оценок производится при реализации, переводе во взрослое стадо и убойе, т. е. при завершении процесса производства по данной группе. По первому варианту нормативным методом оценивается прирост живой массы, а по второму - живая масса остатка птицы на отчетную дату. В отдельных случаях нормативы устанавливают эмпирическим путем (например норматив среднего веса 1 гол. по возрасту, в днях).

Распределение ответственности за выявленные отклонения от нормативов является важнейшим элементом методики применения нормативных моделей. Для этого и затраты предприятия должны группироваться по статьям для каждого уровня управления. При этом группировка должна осуществляться по признакам - контролируемые, частично контролируемые и неконтролируемые. Организация контроля по центрам ответственности позволяет оказывать существенное влияние на деятельность управленческих работников.

В результате единого технологического процесса предприятия получают несколько видов продукции: в цехе инкубации - суточных цыплят, яйцо 1 и 2 миража, отходы инкубации; в цехе родительского стада - яйцо, мясо, пух, перо и помет; в бройлерном - прирост живой массы и пр. Следовательно в учете необходимо подразделять продукцию на основную, сопряженную и побочную.

Переход птицеводства на промышленную основу привело к перестройке документооборота, который с учетом специфики предприятий должен быть построен так, чтобы обеспечить своевременное получение информации о затратах и выходе продукции. От того, насколько четким и эффективным будет контроль, во многом зависит рациональность использования хозяйственных средств.

Особенности технологии и организации птицеводства не получили должного отражения при разработке системы учета затрат, в результате чего снижается обоснованность информации, нарушается оперативность в бухгалтерском учете, не используются его возможности для эффективного управления. Специфика птицеводческих предприятий требует особого внимания к организации учета производственных затрат для анализа структуры себестоимости. Из этого следует, что необходимо принять такую классификацию затрат, которая отвечала бы требованиям современной системы управления, а также в полной мере соответствовала бы характеру производства птицеводческой продукции. В птицеводстве присутствуют и самым тесным образом переплетаются промышленная технология и биологические процессы.

Одним из наиболее проблемных вопросов при определении реальных издержек производства и прибыли предприятия является учет затрат по статьям калькуляции и по экономическим элементам. В основных нормативных актах, регламентирующих формирование издержек производства и финансовых результатов понятия «элементы» и «статьи» не разграничиваются. Кроме того, в них не указывается, что по элементам затраты можно учитывать в целом по предприятию без относительно к месту их возникновения и к центрам ответственности.

По местам возникновения и по центрам ответственности затраты по экономическому содержанию подразделяются не на элементы, а на статьи затрат. Статья, как и элемент, представляет собой отдельный вид затрат, но в отличие от элемента статьи затрат относятся к конкретным объектам синтетического и аналитического учета процесса производства.

Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве (118) рекомендуют для планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства следующие статьи затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
2. Средства защиты растений и животных.
3. Корма.
4. Содержание основных средств: в том числе:
  - а) нефтепродукты;
  - б) амортизация (износ) основных средств;
  - в) ремонт основных средств.
5. Работы и услуги.

6. Организация производства и управления.

7. Платежи по кредитам.

8. Потери от падежа животных.

9. Прочие затраты.

Данная группировка (классификация) затрат по статьям носит рекомендательный характер. Ее использование в практике учета на предприятиях позволяет усилить контроль за действительными издержками производства, расширить и углубить экономический анализ издержек производства для выявления резервов их снижения, получить обоснованную информацию о производственных затратах для принятия верных управленческих решений в условиях постоянно меняющейся рыночной конъюнктуры.

Однако в современных условиях каждое предприятие может выбрать свой перечень статей затрат с учетом специализации и конкретных условий производства. В связи с этим типовая классификация статей затрат не вполне отвечает требованиям конкретной отрасли - птицеводства и должна быть развернутой в каждом предприятии в соответствии с его специализацией.

Считаем, что одним из основных недостатков группировки затрат по статьям является то, что статьи затрат по перечню не соответствуют наименованиям элементов затрат. Это не дает возможности перегруппировать статьи затрат в элементы по предприятию. В экономической литературе для устранения этого недостатка предлагается вариант, при котором на всех аналитических счетах для учета прямых расходов животноводства необходимо выделить статьи, соответствующие элементам (149).

В соответствии с данной точкой зрения статью «Работы и услуги» целесообразно подразделить на две: «Работы и услуги

сторонних организаций» и «Работы и услуги вспомогательных производств». Это обусловлено прежде всего тем, что услуги сторонних организаций в классификации затрат по элементам входят в состав элемента «Материальные затраты», а работы и услуги внутренних подразделений, оказываемых друг другу, представляют собой повторный счет, искусственно увеличивающий годовые затраты предприятия. Все это доказывает, что данные расходы совершенно разного характера и они должны разделены не только по статьям, но и по местам (позициям) их размещения.

После этих поправок затраты на производство продукции животноводства будут сгруппированы по следующим статьям:

Материальные затраты:

Корма:

А) купленные и собственного производства прошлых лет;

Б) собственного производства текущего года.

Средства защиты животных.

Нефтепродукты.

Работы и услуги сторонних организаций.

Потери от падежа животных и прочие материальные расходы.

Оплата труда.

Отчисления на социальные нужды.

Износ (амортизация) основных средств.

Ремонт основных средств.

Работы и услуги вспомогательных производств.

Общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные расходы.

Прочие расходы (прямые, включаемые в состав элемента «Прочие расходы»).

В современных условиях появляются новые виды затрат, которые также необходимо учитывать в соответствии с их экономическим содержанием. Становится вопрос о включении в себестоимость или возмещения из других источников затрат на регистрацию предприятия, приобретение брокерских мест на биржах, программное обеспечение к ЭВМ. Кроме того, в условиях рыночных отношений переоценка основных фондов, удорожание малоценных и быстроизнашивающихся предметов до 100 кратного размера, затем перевод основных средств в МБП и наоборот не соответствуют учету этих объектов в элементе материальных затрат. Это необоснованно теоретически и нерационально практически. При этом, в плане счетов появился счет № 05 «Амортизация нематериальных активов». Обособленный учет МБП и начисление по нему износа, отличающийся от износа по счету № 02 «Амортизация (износ) основных средств», не станет препятствием на наш взгляд, для отражения перенесенной части стоимости этих средств на вновь создаваемый продукт в составе единого элемента затрат «Износ средств труда». Соотношение стоимости единицы основных средств и малоценных и быстроизнашивающихся предметов неоднократно изменялось. Это привело к изменению структуры производственных запасов, а также структуры затрат на производство. Если в прошлые годы амортизация основных средств в структуре себестоимости была в среднем 8,5 %, то теперь доля амортизации свыше 21 %. Независимо от того, что способ перенесения стоимости на вновь создаваемый продукт основных средств и МБП является одинаковым (за исключением МБП, стоимость которых переносится непосредственно на затраты), структура себестоимости под влиянием изменения различий в стоимости единицы основных средств и МБП

изменилась (увеличилась амортизация основных средств и уменьшился износ по МБП). Становится очевидным, что такой подход обеспечит требуемое единообразие информационной базы рассматриваемого объекта затрат.

Структура калькуляции также нуждается в улучшении. Отказаться от комплексных статей калькуляции нельзя, но и полностью согласиться с новой номенклатурой ее статей не представляется возможным. Исчисление себестоимости должно обеспечить возможность анализа ее и контроля за снижением затрат. Поэтому нельзя допустить чрезмерного укрупнения комплексных статей, необходим поиск их оптимальных границ. Необходимо разукрупнить статью «Прочие затраты». Объем затрат по элементам не совпадает с объемом затрат по их статьям, например произведенные в конце года затраты на инкубацию яиц не могут войти в себестоимость продукции данного года. Эти затраты проходят по элементами затрат, но не включаются в себестоимость суточных цыплят и поэтому не отражаются по статьям калькулирования себестоимости готовой продукции и учитываются как незавершенное производство птицеводства. Величина затрат по незавершенному производству на начало года включается в себестоимость продукции текущего года, т. е. отражается на соответствующих статьях затрат, но в элементы затрат эта сумма не включается. Таким образом объем затрат по элементам не совпадает с себестоимостью продукции, классифицируемым по калькуляционным статьям. Однако это не обязательно, т. к. экономическая цель деления разная. Важнее разработать номенклатуру статей затрат, пригодную для учета в условиях рыночных отношений.

Наряду с традиционными приемами предприятиям требуются поэлементные и укрупненные расчеты. Но сейчас ещё используются в хозяйствах для определения желаемого уровня себестоимости методы сравнения с планом, передовым предприятием. Однако с помощью такого анализа нельзя определить, является ли сам по себе уровень себестоимости с которым проводятся сравнения, оптимальным, а также можно ли его считать достаточно обоснованным для исследуемого хозяйства. Производственно-экономические условия в различных хозяйствах и в разные годы в одном хозяйстве неодинаковы. Поэтому сравнение этого рода не позволяют обосновать тот или иной уровень себестоимости как экономически наилучший. Наиболее правильно уровень можно установить с помощью функционального анализа на основе сравнения дополнительных издержек с реализационными ценами, т. е. используя метод приращения затрат. За норму как правило принималась плановая себестоимость продукции. Если фактическая себестоимость оказывалась ниже плановой, то разница считалась экономией, наоборот- перерасход. Есть мнение, что за норму нужно принимать плановую величину издержек на 1 руб. валовой продукции, а соответственно главным признаком выделения затрат в отдельные статьи калькуляции должно стать отношение их к производимому продукту (10).

Высказываются также мнения о том, чтобы включать в себестоимость продукции общепроизводственные и общехозяйственные расходы в пределах смет. Отклонения от смет относить на финансовые результаты. Эти расходы не зависят от объема производства и являются постоянными. С одной стороны мы согласны, что на основании таких данных можно рассчитать ко-



эffiциент управленческого труда и охарактеризовать труд аппарата, т. к. это несомненно важный вопрос в связи с тем, что в 80 % результат может зависеть от управления, а 20 % от работников производства. Но с другой стороны, все равно происходит косвенное распределение этих расходов, что искажает конечный результат.

Действующее разграничение затрат по элементам и статьям не отвечает в должной мере требованиям учета. Расходы на управление - общепроизводственные и общехозяйственные - включают в себя расходы, предусмотренные установленной номенклатурой статей, за исключением тех, которые отнесены в группу расходов на организацию производства и в состав затрат по применению рабочей силы. Формирование себестоимости как экономической категории и показателя хозрасчетной деятельности в значительной степени зависит от подразделения расходов на основные и накладные. Деление расходов на основные и накладные лежит в основе классификации расходов и тесно связано с организацией производства, учета, анализа и контроля затрат. На наш взгляд к основным можно отнести расходы, которые связаны с процессами формирования вырабатываемой продукции, обусловлены производственным потреблением, непосредственным использованием факторов производства в производственном процессе. Так средства труда в процессе функционирования переносят свою стоимость и взаимодействуют с предметами труда и рабочей силой. Но чтобы средства труда могли функционировать, необходимы условия: энергия, топливо для приведения этих средств в действие. Следовательно все эти расходы являются основными и не только потому, что без них не может осуществляться производственный процесс, но и потому что функциональная роль этих расходов

определяется самим производственным процессом, они являются составными частями производственного процесса. Аналогичными по отношению к производственному процессу являются расходы, связанные с использованием рабочей силы. Но это не только оплата труда работников. Использование рабочей силы связано с необходимостью расходов на охрану труда, подготовку кадров и т. д. Без этих расходов применение живого труда в производственном процессе невозможно, эти расходы обеспечивают объединение рабочей силы со средствами труда и ее воздействие на предметы труда. Что касается самих предметов труда, то ими являются все материальные ресурсы, не преобразованные без усилий живого труда.

Наряду с приведенными выше затратами, определяющими производственный процесс, любое производство предполагает его подготовку, организацию, обслуживание и управление. Для осуществления процесса производства необходимо не только определяющие его факторы, но и их взаимодействие. Нужно этими факторами управлять.

Управленческие функции по своему характеру, назначению и функциональной роли отличаются от непосредственно производственных функций и функций организации производства, необходимость осуществления управленческих функций определяется прежде всего объектами управления. Это непосредственно производственный процесс и связанные с ним затраты. Сам процесс управления предполагает осуществление управленческих функций применительно к конкретному объекту - производственному процессу на конкретном предприятии. К непосредственно управленческим функциям относят: планирование, учет, анализ, экономический контроль и аудит, а также

регулирование. Расходы, связанные с осуществлением управленческих функций, представляют собой расходы на управление. В результате использования и воздействия этих функций, обеспечиваются условия выработки обоснованных, наиболее оптимальных управленческих решений.

В экономической литературе, в практике работы предприятий, функции подготовки, организации и обслуживания производства не отграничены от функций управления. Организация рабочей силы, нормирование запасов, затрат ресурсов, снабжение сырьем, кормами, топливом, средствами труда не отнесены к организационным функциям. К управленческим их отнести нельзя, хотя провести четкие грани трудно. Тем не менее необходимо разграничить функции организации от функций управления. Вполне очевидным является различие между функцией планирования и функцией снабжения. По нашему мнению, как функция планирования, так и близкие к ней функции учета, анализа и контроля являются функциями управления. В то же время подготовка производства, обеспечение ресурсами являются организационными функциями. Обособление функций управления определяется той ролью, которую выполняют названные функции в производственном процессе. Кроме того, расходы, связанные с обеспечением этих функций неодинаковы по своему экономическому содержанию, функциональной роли и назначению. Согласно рассмотренной нами классификации затрат, расходы на управление в меньшей степени влияют на производственный процесс, а больше оказывают воздействие на конечный результат. Поэтому представляется целесообразным обособить в отдельную группу статей те расходы, которые по своей функциональной роли и назначению связаны с функциями организации производства и его

обслуживания, а расходы, вызванные функциями управления отражать отдельно по соответствующим статьям. Расходы на управление предприятием, цехами, участками учитывают на счетах 25, 26. Учет должен вестись по отдельной, обособленной группе статей. В составе общепроизводственных расходов следует отражать те же статьи затрат, которые предусмотрены нормативными документами, кроме отнесенных на другие счета. Это расходы по содержанию управленческого аппарата подразделений и цехов, в соответствии с номенклатурой должностей, расходы по содержанию диспетчерской службы и связи цехов, содержание прочего цехового персонала. Сюда же нужно относить амортизацию помещений, износ мебели и инвентаря, содержание такого инвентаря и зданий (отопление, освещение), расходы на ремонт и прочие расходы. Непроизводительные расходы также нужно учитывать в составе расходов на управление, т. к. их возникновение обусловлено недостатками в осуществлении управленческих функций.

В составе общехозяйственных расходов предусматривается 4 группы статей:

- 1) расходы на управление предприятием,
- 2) общехозяйственные расходы,
- 3) сборы и отчисления,
- 4) непроизводительные расходы.

Приведенная классификация затрат в составе себестоимости может показаться громоздкой и поэтому неприемлемой. Однако опасаться некоторого увеличения статей в балансовой отчетности о себестоимости не следует. Подробная детализация себя оправдывает. Учитывать такие расходы можно в регистрах установленной формы (лицевые счета или производственные отчеты подразделений и

сводные ф.№ 83 - АПК, журнал-ордер ф. № 10-АПК). Изменения необходимо внести только в форму отчета о финансовых результатах и использование прибыли, т. к. в них отсутствуют реквизиты, обеспечивающие возможность формирования информации о затратах, выручке и реализации основного производства, вспомогательных и обслуживающих производств, а также совместной деятельности и финансовых операций, в т. ч. с ценными бумагами. Такая информация необходима для анализа и контроля запасов ресурсов, рабочей силы, что особенно актуально в условиях рынка и режима экономии.

## **2.2. Совершенствование первичной документации по учету затрат и выхода продукции**

Основой учета расходов производства, как и всего бухгалтерского учета, является своевременное, полное и качественное отражение всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет начинается с заполнения документа. На долю первичной информации на предприятиях приходится до 60-70% общего объема учетной информации. От качества составленного документа зависит достоверность учета. Поэтому документ приобретает исключительно важное значение в организации и выполнении учетных функций. При помощи документа осуществляется наблюдение, предварительный и последующий контроль за хозяйственной деятельностью, укрепляется коммерческий расчет, повышается уровень оперативного руководства и управления хозяйством, появляется возможность выявления и исправления ошибок в учетных записях. Посредством регистрации хозяйственных процессов и явлений в первичных документах, обобщение этих данных в накопительных, сводных и отчетных

документах затем - отражение их посредством способа двойной записи на счетах бухгалтерского учета обеспечивается систематическое накапливание элементов затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции. Формы бланков используемых первичных документов весьма различны и зависят от вида хозяйственных операций, которые в них отражаются. Но вместе с тем, во всех этих документах есть много общего, что вносит определенный порядок в их составление и оформление. Каждый бухгалтерский документ имеет глубокое экономическое и юридическое значение. Главное в документе - его экономическая значимость. Все процессы должны быть отражены с предельной точностью, с тем, чтобы в любой момент можно было воспроизвести реальные события. Следовательно, оформленный документ выступает как фиксатор определенного события, которое уже не может исчезнуть из поля зрения человека. Раскрывая события прошлого, бухгалтерские документы обеспечивают проведение документальных проверок, где могут вскрываться злоупотребления, нарушения.

Документы являются также первым доказательством законности учетных хозяйственных операций. Документы приобретают юридическую силу при разборе конфликтных дел в арбитраже и в делах судебно-бухгалтерской экспертизы.

Практика применения форм первичных документов в птицеводстве в основном это подтверждает. Однако, в процессе этой практики выяснилось, что отдельные документы не в полной мере соответствуют предъявленным к ним требованиям. Как правило, выбор вида документа определяется особенностями организации и управления производственными участками, сложившимися в практике учетными традициями и наличием соответствующим

регистров. Кроме того, бухгалтерскую документацию по учету птицы, учету затрат на ее содержание принято делить на первичную, которая служит основанием совершившейся операции, и вторичную, которая предназначена для группировки информации. Наши исследования показали, что для учета поступающей птицы используют акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, в котором по каждой партии заложенных яиц отражается количество полученных суточных птенцов с подразделением на количество здоровых и слабых, а также ликвидированных птенцов, не годных на выращивание. Сводным документом по оприходованию суточного молодняка птицы на птицефабриках является отчет о процессе инкубации. Он составляется в инкубационном цехе за истекший месяц на основании предыдущего документа. В него заносят также данные из актов на закладку яиц в инкубатор, актов на изъятие яиц при миражировании, актов на ликвидацию суточных птенцов. В конце месяца начальник цеха инкубации составляет отчет о движении скота и птицы на ферме. По нашему мнению, в целях совершенствования учета, необходимо дополнить отчет о процессе инкубации необходимыми графами, одновременно исключив из документооборота отчет, что позволит значительно сократить дублирование записей при отражении хозяйственных операций.

При переводе птицы из группы в группу составляется Акт на перевод животных из группы в группу. Акт составляется в день перевода. При перемещении птицы из цеха инкубации в цех выращивания и из цеха в цех внутри одной возрастной группы, а также при передаче птицы на забой в убойный цех составляется Накладная внутрихозяйственного значения. В птицеубойных цехах ежедневно в конце рабочего дня обязательно составляется Акт на

выбытие животных и птицы. Это делается для контроля за полнотой оприходования продукции.

Пересчет и взвешивание птицы на птицефабриках должны проводиться как при передаче из инкубационного цеха на доращивание, при переводе птицы из одной технологической группы в другую, так и при смене материально-ответственного лица. Если имел место падеж, то пересчет производится ежедневно. Павшая птица при этом не взвешивается. Результаты взвешивания заносят в Ведомость взвешивания животных.

Первичным документом по оформлению реализации яиц, мяса, яичного порошка, консервов являются Товарно-транспортные накладные.

Наибольший удельный вес в затратах на производство продукции птицеводства, как показывает анализ, занимают корма. Многообразие затрат в кормопроизводстве в зависимости от технологии и вида кормов требует рациональной организации их учета. Кризисные явления в экономике настоятельно требуют эффективных мер для улучшения кормовой базы. Любая птица, какими бы генетическими задатками она ни обладала, может проявить полностью свою продуктивность только при правильном кормлении. При этом, чем выше продуктивность птицы, тем по большему числу показателей следует учитывать и контролировать баланс питательных веществ в ее рационе. Необходимо применять для этого двукратную смену рационов. Например, кормление несушек должно строиться по фазам, т. е. в зависимости от их продуктивности и возраста. Так в первые 4-5 месяцев яйценоскости (150-300) дней высокопродуктивные несушки, продолжая расти и имея высокую интенсивность яйценоскости, потребляют в большем количестве пи-



тательных веществ, чем в старшем возрасте (11-14 месяцев), когда рост и развитие в основном закончены и наступает стабильность живой массы птицы. Научные исследования и производственный опыт показывают, что во многих случаях повышение качества кормов равносильно увеличению их количества. Качество производимых кормов непременно должно быть зафиксировано в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

Первичный учет расходов на корма ведется в Ведомости расхода кормов. Составляется она в двух экземплярах заведующим птицефермой или зоотехником. Основанием для записей в этой ведомости служит рацион кормления птицы. Как в первом, так и во втором экземпляре указывается лимит расхода кормов. При отпуске кормов получатель расписывается в ведомости кладовщика, а кладовщик - в экземпляре получателя. Такой порядок обеспечивает взаимоконтроль за расходом кормов. Нам представляется, что при отражении этой хозяйственной операции необходимо отражать качество кормов. Для учета качества кормов предлагается в типовые бланки «Ведомость расхода кормов» и лицевой счет подразделений внести дополнительные показатели, которые могут одновременно служить исходными данными для контроля расходов по статье «Корма». Кроме того, они позволяют составить оптимальный суточный рацион для поголовья в результате решения матрицы экономико-математической модели.

Одним их наиболее питательных свойств кормов является содержание в них протеина. Низкое содержание протеина уменьшает выход продукции, нормальное - повышает его. Курице-несушке в сутки требуется не менее 10,9 г сырого протеина. Исследования показывают, что содержание протеина в 1 кормоединице составляет в

среднем 60-70 %. Поэтому учитывать этот важный показатель необходимо. К сожалению приходится отметить тот факт, что показатель перевода разных кормов в кормовые единицы в хозяйствах Тамбовской области не производят, и в Ведомости расхода кормов не высчитывают, а расчет производят уже в бухгалтерии, т. е. тогда, когда эти данные нужны для отчетности и когда они уже не могут быть использованы работниками, занимающимися производством продукции птицеводства, для корректировки кормового рациона. Считаем, что для наведения порядка в деле правильного учета кормов необходимо питательность кормов определять по каждой партии расходуемых кормов и с обязательным участием специалистов - технологов. Учет натурального веса кормов в условных единицах позволяет привести в сопоставимые единицы разнородные корма и с этой помощью получить сравнимые данные о затратах на единицу продукции, голову птицы и т. д. Однако почти во всех исследуемых птицефабриках эта работа поставлена неудовлетворительно. Пересчет натурального выражения в условное производится, как отмечено выше, в бухгалтерии предприятия. Это негативно отражается на производстве.

По мнению некоторых экономистов Ведомость расхода кормов не в достаточной мере обеспечивает контроль за правильным использованием кормов. Необходимо, чтобы в этом документе фактический ежедневный расход кормов визировался лицами, осуществляющими уход и кормление поголовья птицы. Они больше всех заинтересованы в правильном использовании кормов, потому что их материальное вознаграждение находится в прямой зависимости от полученной продукции. Кроме того, это сказывается на результатах деятельности подразделения, что также важно в условиях

коммерческого расчета. А как известно, выход продукции зависит в первую очередь от кормовой базы. Аргумент довольно веский, ибо в современных условиях использование всех ресурсов, а не только кормов, может успешно решаться только при полном и точном оформлении хозяйственных операций.

Завершая рассмотрение вопроса совершенствования данного документа, следует отметить, что для учета специфики отрасли, (быстрый рост птицы, интенсивный обмен веществ, развитие эмбриона вне тела матери, высокая плодовитость) в бланк следует внести показатели возраста птицы, количества получаемой продукции, лимит корма на единицу продукции и общий лимит в кормоединицах. В конце месяца необходимо производить пересчет количества фактически израсходованных кормоединиц на полученный объем продукции и путем сопоставления с лимитом определять результат использования корма - экономию или перерасход.

Внесенные изменения в первичном учете позволяют полнее отразить особенности отрасли птицеводства, способствуют осуществлению действенного коммерческого расчета.

В настоящее время рекомендовано использовать в качестве основного регистра аналитического учета затрат лицевой счет подразделения (ф. 83-АПК и 84-АПК). Форма его значительно упрощена, сокращено количество реквизитов. Однако, этот регистр не лишен недостатков, и требует совершенствования. При работе подразделений на принципах коммерческого расчета важно иметь информацию не только о фактических расходах, но и о соблюдении нормативов. Для этого необходимо внести в документ соответствующие графы. Корреспондирующий счет необходимо и

целесообразно отмечать после записи статей затрат. Такая форма будет являться не только учетным регистром, но и аналитической таблицей, наглядно отражающей экономическую эффективность работы подразделения. Другие изменения и совершенствование документов нами рассмотрены выше и приведены в приложениях данной диссертационной работы. В частности, ведомость начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, учет водоснабжения в условиях замкнутой системы и пр.

Таким образом, качество первичной информации существенно влияет на качество всего процесса управления, а также статистического, бухгалтерского и оперативного учета. Ошибочная, недостоверная информация может возникнуть как на первичном уровне, так и на любой стадии обработки и преобразования данных. Вероятность появления искаженной информации в действующих системах первичного учета по некоторым оценкам превышает допустимые значения в несколько раз, а значительная часть ошибок допускается на начальной стадии учетного процесса. Причем значительное число искажений первичных данных в личных или групповых интересах нельзя считать ошибками как таковыми.

Типичные ошибки и искажения информации, приводящие к потере ею достоверности и других качественных характеристик, можно определенным образом сгруппировать:

- связанные с человеческим фактором;
- связанные с техническими, технологическими, организационными факторами;
- связанные со спецификой формирования и обработки информации в компьютерных системах, а также в отношениях человек-машина.

К первой группе ошибок относят сознательную фальсификацию первичной информации и ошибки работников, которые происходят под действием организационных, экономических, юридических и морально-психологических факторов. Наиболее серьезными из организационных факторов являются отсутствие системы контроля и функционирование на предприятии чрезмерно жесткой централизованной системы управления. Бесконтрольность и бесхозяйственность являются питательной средой для приписок, хищений, нерационального использования ресурсов. Чрезмерно жесткая централизованная система управления вызывает у работников апатию, безразличие, отсутствие творческого подхода к делу, стремление достичь результата любой ценой, в том числе и фальсифицируя информацию. Возникновение некачественной первичной информации связано с отсутствием продуманной системы контроля прежде всего на двух стадиях первичного учетного процесса: сбора и регистрации данных и их первичной обработки. Хотя потеря достоверности, сознательная фальсификация данных возможны на любой стадии учетного процесса.

### **2.3. Обобщение информации о затратах и выходе продукции птицеводства по центрам ответственности**

Отчетность по центрам ответственности необходима предприятию, по крайней мере, по двум причинам. Во-первых, с ее помощью администрация организации сможет контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их менеджеров. Любое

планирование теряет смысл в отсутствии четко налаженного контроля.

Во-вторых, отчетность по центрам ответственности помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. Если планы руководимого им подразделения не выполняются, он должен об этом узнать как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели своего подразделения в период планирования. Именно поэтому контроль за результатами деятельности центров ответственности в управленческом учете часто называют обратной связью.

Управленческая бухгалтерская система, которая обрабатывает планируемую и фактическую бухгалтерскую информацию о входах и выходах центра ответственности, называется учетом по центрам ответственности. В отличие от системы дифференцированных затрат и доходов, которая составляется для конкретной задачи, учет по центрам ответственности предполагает существование постоянного потока информации. Этот поток соответствует постоянному потоку входов и выходов центров ответственности. Существенной характеристикой такого учета является то, что он концентрируется именно на центрах ответственности. Учет же полных затрат концентрируется на товарах и услугах (формально называемых продуктами или программами), а не на центрах ответственности. Эта разница в предмете рассмотрения и есть отличие учета по центрам ответственности от учета полных затрат.

В зарубежной литературе по управленческому учету содержатся различные рекомендации по составлению отчетности по центрам ответственности. Их анализ и обобщение позволяют сделать следующие выводы:

1. Внутренний отчет должен быть адресным и конкретным. Он не принесет желаемых результатов, если:

информация собирается главным образом для учета объема продаж или определения затрат и не связана с информационными запросами конкретных управляющих, возглавляющих центры ответственности;

будет адресован не конкретному менеджеру, а его более высокому руководителю;

будет содержать расплывчатую информацию по общим вопросам.

Эффективный управленческий контроль предполагает наличие конкретной отчетной информации.

2. Для принятия управленческих решений полезна оперативная информация. Нельзя допустить, чтобы созданные бухгалтером-аналитиком отчеты легли на полку. То есть отчет должен быть интересен менеджеру. Кроме того, при составлении внутренних отчетов следует учитывать психологические особенности менеджера. Так, необходимо знать, какую форму предоставления информации он предпочитает (табличную или графическую), каковы его планы и пожелания, стиль работы и т.д.

Не стоит слишком углубляться в прошлое; напротив, полезнее искать информацию, использование которой позволит улучшить дальнейшую работу центра ответственности. Бухгалтер-аналитик делает основной упор на допущенные в прошлом ошибки, выявление их причин, проведение ревизий, а не на разработку плана дальнейших

эффективных действий. Это снижает качество управленческого контроля.

Не следует слишком часто менять формы отчетов по центрам ответственности. Не следует перегружать отчетность расчетами. Управляющему нужен минимальный объем данных, но эти данные должны быть систематизированы так, чтобы на основе содержащейся в них информации руководитель смог принимать оптимальные управленческие решения и осуществлять конкретные действия.

Отчеты должны охватывать самое главное: то, что приближает всех работников к выполнению плана. Отчет, содержащий информацию, ненужную менеджеру, снижает качество управленческого контроля.

Не все поддается записи. Кроме составления письменных отчетов, управленческий контроль предполагает проведение бесед бухгалтера-аналитика с управляющими всех уровней.

Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность и сроки предоставления индивидуальны для каждого предприятия, зависят от объекта и целей управления. При решении всех этих вопросов администрация предприятия руководствуется принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку отчетов по центрам ответственности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

В системе управленческого контроля к формам отчетности разных подразделений предъявляются различные требования, в зависимости от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся.

В основе составления отчетов по центрам затрат лежит принцип контролируемости, из которого вытекают два следствия:



детальность отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются; отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим менеджерам.

Этот подход называют иногда управлением по исключениям. Его суть состоит в следующем: менеджеру, стоящему выше, нет необходимости проверять подробности отчетов, составленных на более низком иерархическом уровне управления, до тех пор, пока не возникнет какая-либо управленческая проблема.

Кроме того, отчетность по центрам затрат должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет реализовать на практике принцип управления по отклонениям. Управление по отклонениям позволяет:

- оперативно выявлять факторы роста прибыли или причины возникновения убытков по каждому подразделению или продукту. Ими могут быть условия производства, ограниченность производственных мощностей, ассортимент продукции, политика ценообразования, запасы на складе, количество работающих и их профессиональный уровень, наличие и стоимость сырья, технологические особенности и т.п.

- установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения. В рамках проводимого нами исследования наибольший интерес представляет анализ отклонений, возникающих по отдельным структурным подразделениям, хотя они могут рассчитываться и по предприятию в целом, и по отдельным видам продукции.

Центры ответственности – это отдельные объекты учета (или группировки затрат), которые позволяют совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат с ответственностью

возглавляемых их менеджеров. Порядок обобщения расходов повторяет соподчиненность в организационной структуре управления: рабочее место (бригада), производственный участок, цех, отдельные виды производства, отделы и службы, предприятие.

На основании типовой организационной структуры птицеводческих предприятий нами представлена структура центров ответственности (Рис.2.3.1).

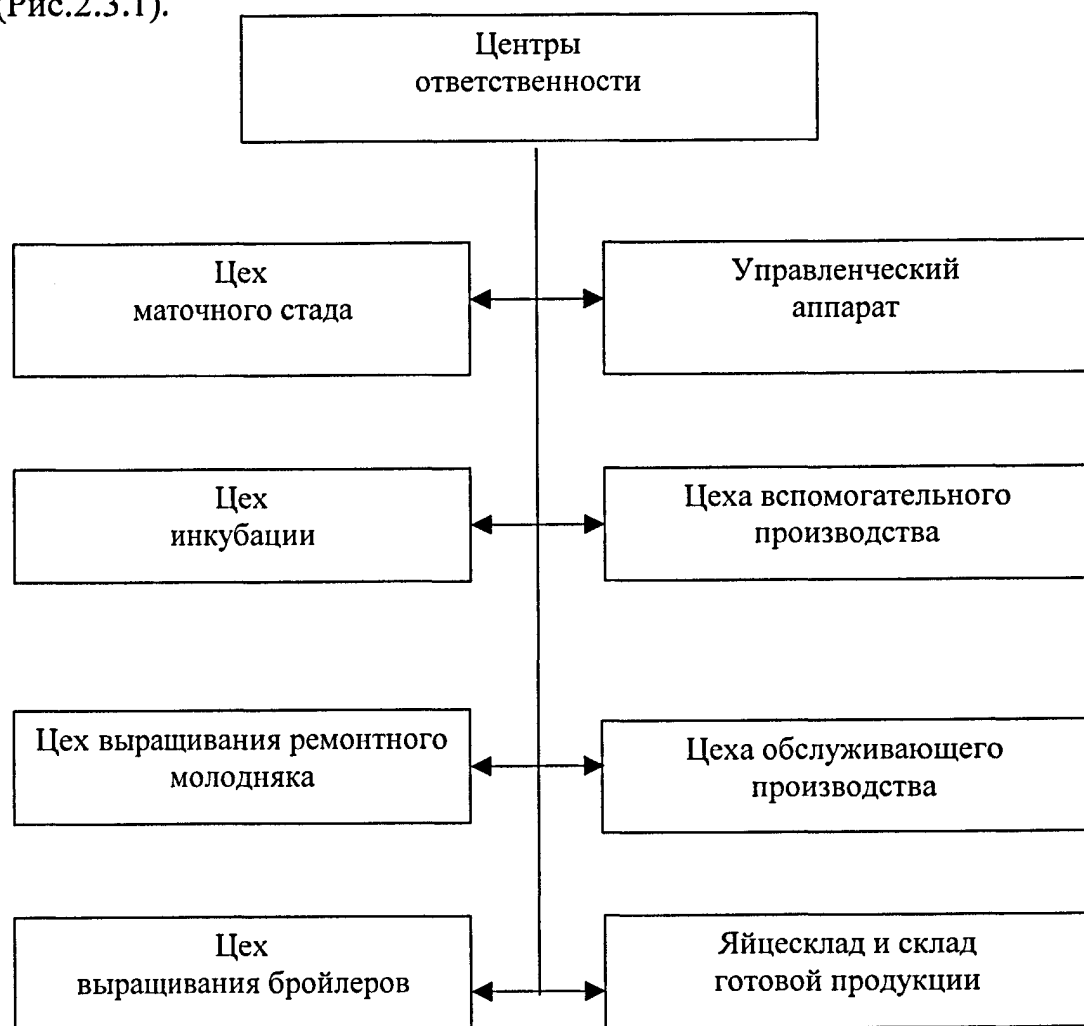


Рис. 2.3.1. Структура центров ответственности для птицеводческих предприятий

Как правило, центры ответственности управленческой службы, обслуживающего производства имеют только центры затрат. Мы

считаем, что эти центры ответственности должны иметь и центры продаж и центры прибыли. В данном случае под центром продаж понимается оказание услуг подразделениям внутри предприятия.

В соответствии с предложенной структурой центров ответственности предлагается детализация мест затрат.

#### **2.4. Калькулирование себестоимости продукции промышленного птицеводства**

Для принятия обоснованных управленческих решений необходимо иметь информацию о себестоимости производства единицы продукции, поэтому калькулирование является составным элементом управленческого учета.

Методика исчисления себестоимости продукции зависит от специализации организации. В специализированных птицеводческих предприятиях с поголовьем свыше 10 тыс. и на птицефабриках с выращиванием кур на промышленной основе учет затрат ведется в разрезе технологических групп. В этих случаях открываются аналитические счета:

«Родительское стадо» (цель производства – получение племенных яиц, побочная продукция – помет, пух, товарные яйца);

«Цех инкубации» (цель производства – получение суточного молодняка, побочная продукция – миражные яйца, забитые суточные петушки на кормовые цели, задохлики);

«Выращивание молодняка» (цель производства – получение прироста живой массы птицы, побочная продукция – помет, перо, яйцо от молодняка). В птицеводстве яичного направления учет ведется по технологическим группам: 1-60 дней, 61-150 дней, 151-180 дней, 181-

210 дней, а в птицеводстве мясного направления – по группам: 1-180 дней, 180-210 дней;

«Промышленное стадо кур-несушек» (цель производства – получение пищевых яиц, побочная продукция – помет, перо, пух, битые яйца).

Следовательно, себестоимость продукции птицеводства исчисляется на базе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы с учетом технологии их выращивания. Отсюда объекты калькуляции в птицеводстве по родительскому стаду – племенные яйца, калькуляционная единица – 1000 штук; по цеху инкубации – суточный молодняк, калькуляционная единица – 1000 голов; по цеху выращивания молодняка – прирост живой массы и живая масса молодняка, калькуляционная единица – 1 ц; по промышленному стаду кур-несушек – яйцо пищевое, калькуляционная единица – 1000 штук.

Себестоимость продукции птицеводства исчисляется в следующей последовательности. Первоначально определяется себестоимость племенных яиц, так как они могут быть использованы цехом инкубации. Затем калькулируется себестоимость суточного молодняка. По всем технологическим группам молодняка птицы в первую очередь определяется фактическая себестоимость прироста, а потом себестоимость живой массы молодняка, так как себестоимость прироста является составной частью себестоимости живой массы.

Для исчисления фактической себестоимости 1000 шт. яиц по промышленному и родительскому стаду кур необходимо из общей суммы затрат по содержанию взрослого стада птицы исключить стоимость побочной продукции по ценам возможного использования. Разделив полученную величину затрат на количество племенных или пищевых яиц, получим себестоимость 1000 шт. соответствующих яиц.

По цеху инкубации учет затрат ведется по номенклатуре статей затрат, принятых в животноводстве. Кроме того, отдельно выделяется статья затрат «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию». По этой статье учитывают плановую себестоимость, заложенных на инкубацию, которая в конце года доводится до фактической после исчисления фактической себестоимости племенных яиц. Покупные яйца закладываются на инкубацию по фактической себестоимости приобретения.

Для исчисления себестоимости суточных птенцов необходимо определить сумму затрат по инкубации, относимую на продукцию отчетного года. Она складывается из стоимости незавершенного производства на начало периода, затрат по инкубации отчетного года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец периода и стоимости побочной продукции. Полученную сумму необходимо разделить на количество голов суточного молодняка. Незавершенное производство в инкубации составляет стоимость яиц, заложенных на инкубацию после 10 декабря. Чтобы определить стоимость незавершенного производства по цеху инкубации на конец года, надо плановую себестоимость одного суточного цыпленка умножить на количество яиц, заложенных на инкубацию, и на фактическое количество дней инкубации, а полученное произведение разделить на период инкубации в днях (у кур он составляет 21 день).

По молодняку птицы исчисляется себестоимость прироста и живой массы. Для определения себестоимости одного центнера прироста живой массы необходимо к сумме затрат на содержание молодняка птицы прибавить стоимость суточных птенцов и вычесть стоимость побочной продукции. Полученную сумму следует разделить на количество прироста живой массы (включая прирост

павшей птицы). Фактическая себестоимость 1 ц живой массы птицы складывается из стоимости поголовья птицы на начало периода, стоимости поступившей птицы со стороны, затрат по выращиванию птицы (стоимость прироста живой массы) без стоимости побочной продукции и без плановой оценки павшей птицы.

Основными целями калькулирования себестоимости продукции на российских предприятиях являются следующие:

обеспечить достоверную калькуляцию единицы продукта, его частей или процессов;

контролировать рентабельность производства отдельных видов продукции и соблюдать плановый уровень их себестоимости;

выявлять эффективность организационно-технических условий производства продукции.

В процессе решения этих задач может быть использована та или иная системы калькулирования продукции. Выбор и применение систем управленческого учета на предприятии зависит от отраслевой принадлежности, масштаба производства, применяемой технологии, ассортимента выпускаемой продукции, т.е. индивидуальных особенностей предприятия. Система управленческого учета характеризуется следующими показателями: объемом информации, целями информации, критериями информации, средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

Организация управленческого учета – внутреннее дело конкретного предприятия. Администрация сама решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, вести учет фактических или стандартных, полных или частичных затрат. Таким образом, основными факторами, влияющими на выбор

системы управленческого учета, являются: экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность и потребность руководителя в той или иной управленческой информации.

В зарубежной и отечественной литературе рассматриваются различные признаки, по которым классифицируются системы управленческого учета (67, 100). В качестве основных считаем необходимым рассмотреть следующие признаки:

1). Полнота включения затрат в себестоимость:

- система учета полной себестоимости;
- система «директ-костинг».

2). Оперативность учета затрат:

- система учета фактических (прошлых) затрат;
- система «стандарт-кост».

В международной практике ни одна из перечисленных систем не применяется в чистом виде. Для ориентации предприятия в сложных рыночных условиях необходима разнообразная информация. Поэтому имеет место интеграция различных систем управленческого учета, например широко используется сочетание систем «стандарт-кост» и «директ-костинг», т.е. речь идет о системе «стандартного директ-костинга». При этом разрабатываются стандарты переменных и постоянных затрат, прямых и косвенных затрат, калькулируется стандартная себестоимость продукции, а учет организуется как учет стандартов и отклонений от них (100).

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) можно выделить две основные системы управленческого учета: система полного включения затрат в себестоимость продукции и система неполного, ограниченного

включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку. Традиционной для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости.

Система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат предусматривает отнесение всех издержек производства на продукцию и оценку стоимости запасов нереализованных товаров по совокупным затратам на их производство. Непроизводственные затраты не распределяются на продукцию, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков и исключаются из оценки производственных запасов. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе распределения.

На основании данных о полной себестоимости продукции руководитель может сделать выводы о прибыльности или убыточности продукции, о целесообразности ее производства в будущем. Учет по полной себестоимости широко распространен не только на российских предприятиях, но и в практике ведения бухгалтерского учета в зарубежных компаниях. На ее основе определяется финансовый результат, исчисляются налоговые платежи, оцениваются перспективы развития производства.

К основным достоинствам учета по полной себестоимости на отечественных предприятиях можно отнести соответствие действующим в России нормативным актам по финансовому учету и налогообложению, а также корректную оценку незавершенной и готовой продукции. Кроме того, система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат не снижает значения постоянных расходов и позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных



убытков (при производстве, ориентированном на сезонные продажи)  
(67).

**Таблица 1**

Расчет полной себестоимости и структура 1 кг мяса на птицефабрике  
«Михайловская» в 2001 году

Показатели	кол-во. тонн	стр-ра, %
Затраты всего, руб.	141519470	100%
Заработная плата	4936769	3,5%
Корма	59411404	42%
Амортизация	660233	0,5%
Текущий ремонт	6754313	4,8%
Медикаменты	5684903	4%
Транспорт	6331982	4,5%
Электроэнергия	4195732	3%
Водоснабжение	689521	0,5%
Прочие	17407949	12,3
Накладные расходы	5986487	4,2%
Падеж	2631278	1,9%
Стоимость яйца	24101649	17%
Себестоимость 1 кг мяса в живом весе, руб.	22,26	
Получено мяса птицы в убойном весе, тонн	5989,986	
Себестоимость 1 кг мяса в убойном весе, руб.	34,06	
Получено привеса, тонн	9159,961	

Однако данная система имеет ряд существенных недостатков: включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции); утрата

объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов; невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства (так как постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные).

Следовательно, учет полной себестоимости не обеспечивает всей информацией, которая необходима для эффективного управления затратами. Нарастание кризисных явлений в птицеводстве, связанное с дисбалансом товарно-сырьевого рынка в условиях стихийной рыночной ситуации, вызывает необходимость обеспечить товаропроизводителей обоснованными предложениями по учету объемов производства, затрат и прибыли. Поэтому возникает объективная необходимость в применении учета ограниченной себестоимости по системе «директ-костинг», когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость.

Суть такого подхода состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. по носителям затрат распределяются лишь переменные издержки. Оставшаяся часть издержек (постоянные расходы) в калькуляцию не включается, а периодически списывается на финансовые результаты за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы, остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

На первых этапах практического применения такого подхода в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на

финансовые результаты. Поэтому такая система получила название «директ-костинг» (система учета прямых затрат). Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Следовательно, в названии допускается некоторая условность, но главной особенностью этой системы является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат.

При учете сокращенной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчете не участвуют. Такие расходы полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды продукции. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции.

При системе «директ-костинг» отчет о доходах имеет финансовые показатели: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода включаются прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

В соответствии с международными бухгалтерскими стандартами система «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Однако практическое значение этой

системы для целей внутреннего управления велико и состоит в следующем:

1. Ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

2. В условиях рыночных отношений руководители должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от размера постоянных расходов. Поэтому система «директ-костинг» реализует один из принципов управленческого учета: 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).

3. Определение нижней границы цены продукции (до уровня переменных затрат).

4. Существенно упрощается нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат. В результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи – более контролируемыми.

5. Исключается трудоемкая работа по распределению косвенных затрат.

6. Имеется возможность определить точку безубыточности и запаса прочности предприятия.

Наряду с преимуществами и достоинствами система «директ-костинг» имеет ряд недостатков:

1. Себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной.

2. Отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно действующему налоговому законодательству.

3. Сложность в разделении затрат на переменные и постоянные.

Однако главное преимущество системы «директ-костинг» в том, что она позволяет решать важнейшие задачи управления затратами.

По признаку оперативности учета затрат различают систему учета фактической себестоимости и систему «стандарт-кост».

Система учета фактической себестоимости является традиционной и распространенной на российских предприятиях. Учет фактических затрат ведется на основе следующих принципов:

- полного отражения первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета;
- учетной регистрации затрат в момент возникновения в процессе производства;
- локализации затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат;
- отнесения фактических затрат на объекты их учета и калькулирования;
- сравнения фактических показателей с плановыми.

Величина фактических затрат отчетного периода определяется путем умножения фактического количества использованных ресурсов на их фактическую цену. В конечном счете определяется фактическая («историческая») себестоимость.

Очевидное достоинство учета по фактической себестоимости состоит в простоте расчета.

Однако эта система обладает целым рядом существенных недостатков:

1. Учет полной себестоимости не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

2. Неоперативное обеспечение управленческого персонала бухгалтерской информацией, так как данные о себестоимости продукции предоставляются после отчетного периода, в котором была произведена продукция. Отсюда невозможность предотвратить непроизводительные потери труда и материалов путем принятия экстренных мер.

3. Отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них, а следовательно отсутствие возможности анализа причин отклонений.

4. Данная система не создает предпосылок для четкого выявления основных факторов производства.

5. Учет «исторической» себестоимости трудоемков, требует дополнительных затрат труда по регистрации хозяйственных фактов.

Таким образом, учет «исторических» затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушении технологических процессов, изыскания внутренних резервов. Эти недостатки ограничивают возможность использование учета фактической себестоимости для принятия управленческих решений.

Эффективная организация контроля издержек производства обеспечивается применением системы нормативного учета или системы учета «стандарт-кост». Различие состоит в том, что

нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, а стандартные затраты основаны на прогнозе будущего. В странах с рыночной экономикой предприятия, ведущие учет и контроль затрат по методу «стандарт-кост», разрабатывают нормы (стандарты) исходя из возможной рыночной цены на свою продукцию. Законы рынка заставляют разрабатывать нормы (стандарты) таким образом, чтобы стандартная себестоимость продукции была значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. То есть к затратам необходимо идти от рыночной цены, что позволит изменить затратный характер экономики российских предприятий.

Характерными особенностями системы «стандарт-кост» можно считать следующие: основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование; не все предприятия отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты.

В западном учете используется несколько вариантов этой системы:

1. Затраты собираются на дебете счета «Производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого же счета также по стандартной стоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Отклонения учитываются отдельно и списываются на счет 90 «Продажи».

2. Затраты, обобщенные на дебете счета «Производство», оцениваются по фактической стоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости.

Незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону. Отклонения списываются на счет 90.

В целях управления затратами наиболее важным является учет отклонений от действующих норм по местам возникновения, объектам учета (видам продукции, работ, услуг или однородных изделий), статьям расходов, причинам и виновникам (инициаторам). Всегда рассматривается, насколько существенны эти отклонения, чтобы их учитывать; что они показывают, при решении каких проблем они могут быть использованы, важность выявления отклонений в анализе затрат на производство.

Наиболее существенными преимуществами системы «стандарт-кост» можно считать следующие: возможность выявления устранимых потерь, снижающих прибыль предприятия и прогнозирования затрат на будущее; минимизация учетной работы, связанной с калькулированием; возможность планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены.

Эффективная разработка информации об отклонениях от норм затрат и своевременное ее предоставление для использования в управлении производством позволяют реализовать преимущества системы нормативного учета и контроля затрат на производство, обеспечивающей действенный оперативный контроль за снижением себестоимости продукции.

Отечественные предприятия, использующие систему учета нормативной себестоимости, применяют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В течение отчетного периода в бухгалтерском учете делаются записи по кредиту счета 40 и дебету счетов 43 «Готовая продукция» (если выпускается готовая продукция), 90 «Продажи»



(если выполняются работы или оказываются услуги) по нормативной себестоимости.

В конце отчетного периода после определения объема незавершенного производства исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции или выполненных работ (оказанных услуг), которая отражается по дебету счета 40 и кредиту счетов 20, 23.

По дебету и кредиту счета 40 отражается один и тот же объем продукции (работ, услуг), но в разной оценке: на дебете – по фактической себестоимости, на кредите – по нормативной себестоимости. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов на счете 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной, которые списываются со счета 40 в дебет счета 90 дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений.

Счет 40 может применяться и при учете полной себестоимости продукции и при учете сокращенной себестоимости (по переменным затратам), являясь признаком организации на предприятии нормативного учета, аналогичного западной системе «стандарт-кост». В сочетании с вариантом раздельного учета постоянных и переменных затрат он открывает реальные возможности интеграции в отечественном учете нормативного учета и элементов системы «директ-костинга».

Под методом калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов построения аналитических позиций (аналитических счетов) по формированию затрат с целью научно-обоснованного определения себестоимости продукции и управления производством. За основу классификации этих методов принимаются

объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции. В связи с тем, что птицеводческие предприятия имеют признаки промышленного производства, то в основном используются методы, присущие промышленному производству.

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссий, поэтому их общепринятой классификации не принято (100,22). В настоящей диссертационной работе такой цели также не ставилось, а задача состоит в характеристике существующих методов и их совершенствовании применительно к современным условиям. В действующих положениях и инструкциях, в научных исследованиях рассматриваются три основных метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: нормативный, позаказный и попроцессный. Разновидностью последнего является попередельный метод. За основу их классификации принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции. Основными классификационными признаками всей совокупности являются оперативность контроля за затратами и объекты учета затрат.

В птицеводстве используется попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса. Попроцессное калькулирование в той или иной форме предусматривает: планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат; расчет условного объема производства за

определенный период; сбор и распределение затрат; подготовку отчетов о себестоимости продукции; ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Ведущую роль в попроцессной системе играет производственный план предприятия с разбивкой по центрам затрат, которые представляют собой процесс или цех. Как правило, каждый центр затрат соотносится либо с прямыми, либо с косвенными расходами, однако некоторые центры могут соотноситься с комбинированными издержками. Детализированная работа системы определяется существующими условиями производства. Наиболее важными положениями можно считать, во-первых, то, что деление на подразделения имеет естественную природу, во-вторых, центры затрат должны быть органично взаимосвязаны со сделанным делением, и, в-третьих, аккумулярование издержек, происходящее в центрах затрат, должно быть реально и экономно.

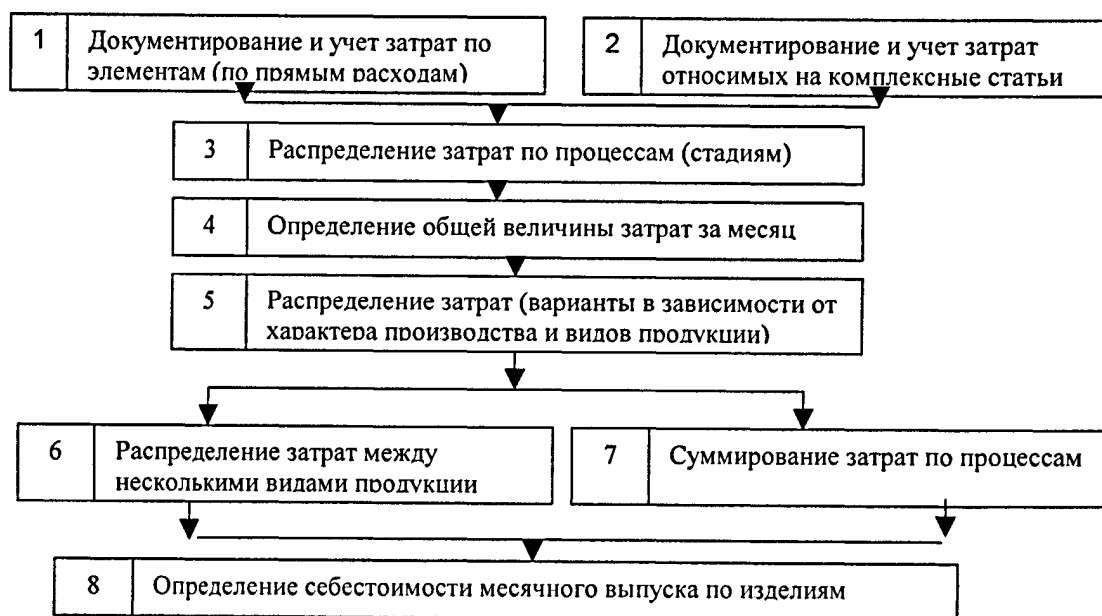


Рис.2.4.1. Блок-схема попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

К числу преимуществ метода попроцессного калькулирования можно отнести следующее. Как правило, сбор затрат при попроцессном методе требует меньше усилий и более экономичен, чем, например, при позаказном. Тот факт, что затраты при попроцессном методе собираются за период, а не относятся на конкретный заказ, позволяет иметь некоторый запас времени в деятельности счетных работников и предоставляет промежуточные базы для сопоставления затрат. Усредненные единицы продукции более доступны при условии, конечно, однородности этих средних величин. Потоки затрат легко видны на бухгалтерских счетах, и существуют более четкие границы между разделением ответственности. Отнесение накладных расходов на центры ответственности или процессы может быть произведено на более точной базе, чем это возможно при позаказной системе.

Попроцессное калькулирование имеет также и недостатки. Усреднение затрат, принятое при попроцессном методе иногда приводит к неточностям в расчетах, когда продукт или составляющие его компоненты не полностью однородны. Этот недостаток может быть проиллюстрирован на примере тех процессов, где вес сырья калькулируемых единиц смешивается в продуктах различного размера или состава. Если предприятие производит несколько видов продукции, где различные продукты производятся из нескольких материалов на различном оборудовании, то пропорциональное распределение элементов затрат на отдельные продукты часто бывает весьма сложной процедурой, при которой используются оценочные данные. Запасы незавершенного производства должны оцениваться по степени завершенности, и неточности этой оценки переходят через

различные процессы на готовую продукцию, себестоимость продаж и чистую прибыль. Если используются предварительные затраты, то периодические отчеты о фактических данных не предоставляются до конца отчетного периода, что делает весьма существенным этот недостаток для целей контроля попроцессной системы, суть которой заключается в разделении предприятия на отдельные подразделения.

Таким образом, условия деятельности птицеводческих предприятий требуют определенного подхода при отнесении издержек на себестоимость продукции. Это будет способствовать объективному определению уровня отпускных цен на продукцию и положительно скажется на общем качестве управленческих решений.

Методика исчисления себестоимости продукции зависит от специализации организации. В специализированных птицеводческих предприятиях с поголовьем свыше 10 тыс. и на птицефабриках с выращиванием кур на промышленной основе учет затрат ведется в разрезе технологических групп. В этих случаях открываются аналитические счета:

«Родительское стадо» (цель производства – получение племенных яиц, побочная продукция – помет, пух, товарные яйца);

«Цех инкубации» (цель производства – получение суточного молодняка, побочная продукция – миражные яйца, забитые суточные петушки на кормовые цели, задохлики);

«Выращивание молодняка» (цель производства – получение прироста живой массы птицы, побочная продукция – помет, перо, яйцо от молодняка). В птицеводстве яичного направления учет ведется по технологическим группам: 1-60 дней, 61-150 дней, 151-180 дней, 181-210 дней, а в птицеводстве мясного направления – по группам: 1-180 дней, 180-210 дней;

«Промышленное стадо кур-несушек» (цель производства – получение пищевых яиц, побочная продукция – помет, перо, пух, битые яйца).

Методика исчисления себестоимости продукции зависит от специализации организации. В специализированных птицеводческих предприятиях с поголовьем свыше 10 тыс. и на птицефабриках с выращиванием кур на промышленной основе учет затрат ведется в разрезе технологических групп. В этих случаях открываются аналитические счета:

«Родительское стадо» (цель производства – получение племенных яиц, побочная продукция – помет, пух, товарные яйца);

«Цех инкубации» (цель производства – получение суточного молодняка, побочная продукция – миражные яйца, забитые суточные петушки на кормовые цели, задохлики);

«Выращивание молодняка» (цель производства – получение прироста живой массы птицы, побочная продукция – помет, перо, яйцо от молодняка). В птицеводстве яичного направления учет ведется по технологическим группам: 1-60 дней, 61-150 дней, 151-180 дней, 181-210 дней, а в птицеводстве мясного направления – по группам: 1-180 дней, 180-210 дней;

«Промышленное стадо кур-несушек» (цель производства – получение пищевых яиц, побочная продукция – помет, перо, пух, битые яйца).

### **3. Контроль и анализ в управлении затратами по центрам ответственности**

#### **3.1 Оперативный и текущий контроль в управлении затрат по центрам ответственности**

Получение информации о затратах, влиянии каждого центра ответственности на создание условий для бесперебойной работы предприятия – одна из задач управленческого учета. Она решается с помощью системы контроля, которая включает процедуры, инструменты, виды контроля, а также типы отчетности. Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности. На птицеводческих предприятиях существует множество задач внутреннего контроля, которые различаются по уровням иерархии, субъектам и объектам контроля, видам деятельности и т.д. Эта совокупность задач контроля базируется на целях, стратегии и тактике деятельности предприятия, а также вытекающих из них потребностях в определенных управленческих действиях. Поэтому процесс контроля должен начинаться с постановки глубоко осмысленных целей управления, которые формируют систему основополагающих принципов и приоритетов, определяющих стратегическую направленность деятельности предприятия по всем уровням его управления.

Для реализации целей управления предприятием вырабатывается стратегия, которая выступает генеральной программой, устанавливающей комплекс мер, средств и методов для достижения указанных целей. За разработку стратегии, которая в обязательном

порядке должна включать не только подготовку стратегических планов, но и осуществление контроля за их исполнением, отвечают в первую очередь менеджеры высшего звена. На основе принятой стратегии на каждый конкретный период времени вырабатывается тактика, учитывающая неожиданные (незапланированные) изменения условий внешней и внутренней среды. Огромную роль в успешном решении этих задач играет порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовка отчетности для внутренних целей.

Реализация стратегических и тактических задач управления предприятием тесно связана с решением задач внутреннего контроля на самом верхнем уровне управления. Не случайно в законодательном порядке ответственность за организацию внутреннего контроля во всех без исключения экономических субъектах возлагается именно на высшие должностные лица, поскольку компетентный, заслуживающий доверия персонал с четко определенными правами и обязанностями является важнейшим элементом системы внутреннего контроля. Контрольные функции, реализуемые высшими менеджерами, обеспечивают, как правило, решение комплексных задач контроля, которые формулируются в самом общем виде и представляют собой не что иное, как более или менее конкретизированное выражение целей контроля, достигаемых в результате решения определенной совокупности взаимосвязанных задач контроля. Поэтому решение всей совокупности задач контроля, учитывающих организационные, информационные, технические, методические и другие возможности его осуществления, обеспечивает последовательное и поступательное движение к целям контроля.



Все задачи внутреннего контроля самого верхнего уровня на предприятии конкретизируются и детализируются в задачи контроля нижестоящих уровней управления – субъектов контроля (структурных подразделений предприятия, его функциональных служб, менеджеров подразделений, отдельных специалистов), а также в задачи контроля по его объектам (отдельным видам деятельности, отдельным видам продукции и услуг).

Задачи внутреннего контроля, стоящие перед его субъектами, должны находить отражение прежде всего во внутренних нормативных документах предприятия – положениях о структурных и функциональных подразделениях предприятия, должностных инструкциях (обязанностях) его персонала и т.д., а задачи контроля по его объектам – в правилах и положениях, регламентирующих различные виды деятельности. Эти две группы задач внутреннего контроля тесно связаны между собой, решаются одними и теми же специалистами предприятий и в определенной мере дублируют друг друга.

Каждая общая комплексная задача контроля разбивается на несколько задач более низкого уровня. На самом нижнем (базовом) уровне формируются конкретные (частные) задачи внутреннего контроля. Именно они и являются первичными объектами информационного обеспечения внутреннего контроля, объектами для определения состава необходимой информации.

Под частной задачей внутреннего контроля следует понимать определенную и логически ясную потребность управленческой практики в осуществлении конкретных контрольных действий, которые могут быть представлены в виде четкого алгоритма их выполнения. К таким задачам относятся, в частности, стандартные

или типовые задачи внутреннего контроля, например. За соблюдением норм расхода сырья и материалов, выполнением сотрудниками должностных обязанностей, соблюдением предоставленных им полномочий и т.п. Следует отметить, что в общем случае и комплексные, и частные задачи контроля могут находиться на любом из уровней структуры задач контроля. Однако, как показывает практика, большая часть комплексных задач контроля получает свою конкретизацию именно на нижнем (базовом) иерархическом уровне (рис. 3.1.1).



Рис.3.1.1 Система контроля в управленческом учете

Функция контроля заключается в проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, позволяет выявить отклонения в намеченных целях и

принимать при необходимости корректирующие меры. Контроль необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут слишком серьезными, и может также использоваться для стимулирования успешной деятельности. Необходимо при контроле учитывать его соответствие специфике конкретных условий, т.е. должна быть адекватность контроля. Система адекватного контроля должна учитывать, на каком хозяйственном уровне он осуществляется, размер организации, ситуации, в которых он используется.

Внутренний управленческий контроль включает методы и способы, которые помогают осуществлять управление, планирование, производственно-хозяйственную деятельность. Он сосредотачивает свое внимание на структурных подразделениях предприятия – центрах ответственности. Поскольку каждый центр имеет свои цели, то для их достижения вырабатываются свои стратегии. Иногда такую процедуру управления называют стратегическим планированием. Однако было бы точнее сказать, что управленческий контроль представляет собой процесс, с помощью которого управленцы оказывают влияние на работников предприятия с целью надлежащего выполнения организационной стратегии.

Главным инструментом управленческого учета является сметный контроль, позволяющий контролировать деятельность центров затрат. Смета представляет собой формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные (иногда говорят, финансовые) показатели. В отличие от смет планы (как более общее понятие) могут включать в себя информацию, непосредственно не выражаемую в денежных единицах (например, стратегические планы высшего управления относительно повышения качества продукции, освоения

новой технологии и т.д.). В нашем изложении под сметой подразумевается внутрифирменный финансовый план.

Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Определение контролируемых статей – ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами.

Если за определенным участком или центром закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике это по большей части невозможно, вследствие чего используют понятие «относительный контроль». Последний означает, что менеджер контролирует большую часть факторов, воздействующих на данную статью сметы. Сметы, разрабатываемые для центров затрат, иногда называют сметами учета по ответственности. Чтобы обеспечить внутри предприятия кооперацию (взаимодействие) менеджеров различных уровней и направлений деятельности и быть уверенным в обоснованности отраженных в смете целей, необходимо каждого менеджера активно вовлекать в подготовку сметы его подразделения.

Широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком разделении всех учитываемых статей затрат на переменные (т.е. прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные и корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент

фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат. Такая корректировка плановых данных в случаях выявления отклонений называется обратной связью (Рис. 3.1.2).

Результат процедуры управленческого учета, в ходе которой фактические результаты сравнивают с запланированными величинами, называют отчетом об исполнении сметы. Она представляет собой взаимосвязанную отчетность различных уровней управления, рассматриваемых в качестве центров затрат (Рис. 3.1.1). Отчет каждого уровня управления включает графы с указанием: статей контролируемых затрат, затрат по смете, фактических затрат, отклонений от сметы. Последнее может быть либо положительным (без скобок) и означать перерасход, либо отрицательным (в скобках) и означать экономию затрат. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы так, что они отражают реальный (фактический) уровень выпуска продукции.

Не только отчет об исполнении сметы, но и другие формы внутрихозяйственной отчетности базируются на соблюдении двух принципов. Во-первых, внутрихозяйственная отчетность содержит только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказывать влияние. Во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в предположении, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости в текущем порядке регулировать детали деятельности центров ответственности на более низком уровне. Он начинает

действовать только тогда, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся как отклонение от заданного параметра. На крупных многоуровневых предприятиях со сложной структурой оптимальное информационное обеспечение управления вызывает необходимость фильтровать учетные данные, повышать их аналитичность, что также требует предоставления сведений об отклонениях.

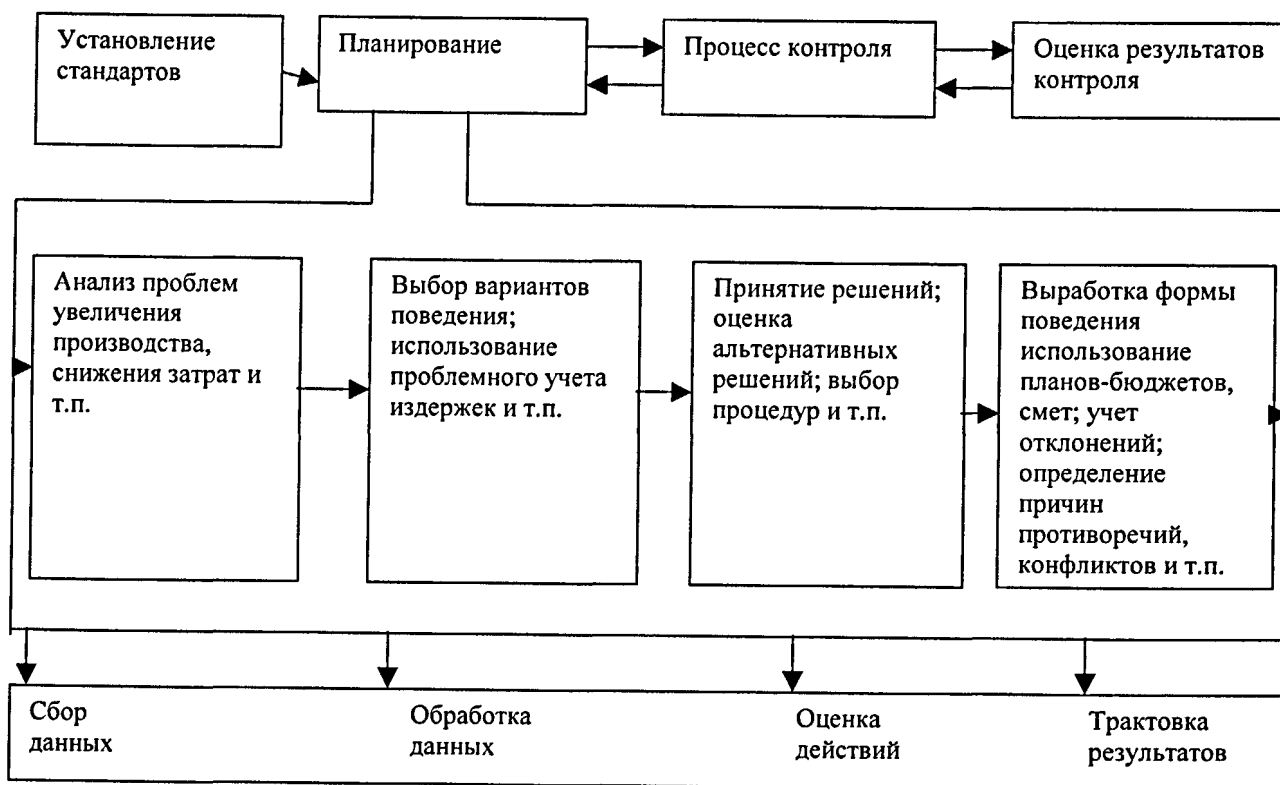


Рис. 3.1.2. Система сметного контроля с обратной связью

Большинство руководителей не имеют времени изучать детализированные бухгалтерские отчеты и искать проблемные области. Поэтому такие отчеты наряду с суммарными величинами должны указывать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты (по сравнению с нормальным отклонением, равным, скажем, 4%). Для пояснения этих статей может

приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры, и другая необходимая информация. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат.

Контроль исполнения смет осуществляется одновременно:

- самими центрами ответственности, отвечающими за выполнение сметного задания. В этом случае контроль текущих показателей необходим для самостоятельной корректировки оперативной деятельности центра ответственности с целью наилучшего исполнения сметы.
- службами аппарата управления, ответственными за разработку тех или иных показателей сметы. Управленческие службы на основе анализа текущей информации разрабатывают рекомендации высшему должностному лицу предприятия, ответственному за сводный бюджет (например, заместителю по экономике) для централизованной корректировки оперативной деятельности центров ответственности с целью наилучшего исполнения сметного задания. При этом контроль исполнения сводного бюджета осуществляется различными управленческими службами предприятия в течение всего бюджетного периода.

Исходя из этого, все бюджетные показатели в разрезе центров ответственности делятся на:

- централизованно устанавливаемые аппаратом управления;
- устанавливаемые самими центрами ответственности.

Ответственность за выполнение всех показателей несет соответствующий центр ответственности, поэтому оба вида

показателей можно отнести к контролируемым центром ответственности. Различие состоит в том, что централизованно устанавливаемые показатели входят в сметное задание соответствующего подразделения в рамках сводного бюджета, и центр ответственности не имеет права самостоятельно это задание изменять.

Показатели, устанавливаемые самими центрами ответственности, не входят в бюджетное задание и отдаются на самостоятельное планирование подразделений. При этом методология бюджетного процесса такова, что показатели второй группы всегда являются факторами показателей первой группы. Поэтому деятельность центров ответственности будет оцениваться как в соответствии с централизованными показателями, так и по показателям, которые находятся в ведении самого подразделения.

Показатели, «неконтролируемые» центром ответственности, устанавливаются в централизованном порядке, хотя по месту возникновения они могут относиться к данному структурному подразделению. Классическим примером является показатель амортизации, например, здания цеха, поскольку цех, как центр ответственности, не может никак влиять на фактический уровень этой статьи затрат.

Сметы и отчеты об их исполнении составляют первый (нижний) уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета.

В сфере управления птицеводческими предприятиями все более четко проявляется потребность в оперативном и полном определении состава и объема информации, необходимой им для качественного и



эффективного осуществления управленческих функций, в том числе контроля. Актуальность этой проблемы обуславливается также высокими темпами развития современных компьютерных систем, предоставляющих принципиально новые возможности получения информации.

Избыток или недостаток информации в конечном счете ведут к значительным финансовым потерям предприятий. Поэтому состав и объем информации, требуемой для реализации управленческих функций, должны быть четко определены. Важность исследования данной проблемы обусловлена интересом широкого круга пользователей информации – не только субъектов управления и контроля (например, учредителей и собственников, менеджеров всех уровней управления и др.), но и внешних аудиторов в процессе разработки ими собственных внутрифирменных методик и стандартов проведения аудиторских проверок.

Следовательно, необходим критерий достаточности информационной базы внутреннего контроля на предприятии. На наш взгляд, информационная база внутреннего контроля может считаться полной только в том случае, если она обеспечивает качественное решение всех стоящих перед контролем задач. То есть, основой для определения состава необходимой информации должна выступать прежде всего конкретная задача, связанная с осуществлением контроля.

Одним из важнейших элементов внутреннего контроля является внутренний аудит. Системно-ориентированный подход к аудиту привел к тому, что внешние аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. «...Под внутренним аудитом понимается организованная экономическим субъектом, действующая

в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля» (159). Внутренний аудит направлен на повышение эффективности управленческих решений по совершенствованию финансовой и хозяйственной деятельности предприятия в целях максимизации прибыли и рентабельности. Это вызывает необходимость более подробного и углубленного рассмотрения вопроса. В задачи внутреннего аудита входит проверка соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета при подготовке ежегодной отчетности, проработка рекомендаций внешних аудиторов, консультирование руководства предприятия по всем вопросам финансовой стратегии предприятия, проверка своевременности, надежности и точности информации, анализ адекватности и эффективности мероприятий по сохранности активов, выявление резервов экономии ликвидных средств и т.п.

В тех же Правилах (стандартах) аудиторской деятельности указывается, что функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации или внешние аудиторы. На наш взгляд, из всех возможных вариантов наиболее приемлемым для рассматриваемых предприятий является аудиторская бригада, сформированная из специалистов предприятия: аудитора, плановика, бухгалтера, механика, технолога, инженера по труду и заработной плате. В случае необходимости для разрешения отдельных специальных вопросов привлекаются финансисты,

юристы, инженеры-строители и другие специалисты. То есть, исходя из поставленных целей проводится подбор членов аудиторской бригады.

Не последнюю роль при этом играет личность аудитора, которому поручается проведение аудиторской проверки. Аудитор — это не просто служащий, выполняющий порученные ему обязанности, а высококвалифицированный специалист, готовый оказать необходимую действенную практическую помощь, строго оценить деятельность недобросовестных работников. Действия и требования аудитора вытекают из положения об аудиторской службе предприятия и его внутреннего убеждения. Кроме своих профессиональных знаний он должен хорошо разбираться в правовых вопросах, знать способы выявления нарушений при оформлении документов, порядок определения материального ущерба и др. Аудитор должен ознакомиться с вопросами профессиональной этики, методикой проведения аудита, а также постоянно повышать свою квалификацию, быть готовым к действиям в различных нестандартных ситуациях.

В служебных инструкциях о контрольно-аудиторской работе целесообразно определить пределы компетенции всех членов аудиторской бригады. Это позволит не только избежать ошибки, но и повысить ответственность всех членов бригады за результаты своей работы. Сам факт привлечения к проведению аудита всех специалистов еще не обеспечивает всесторонней аудиторской проверки деятельности ревизуемого предприятия. Аудит будет успешный тогда, когда каждый из аудиторов будет действовать не по своему усмотрению, выбирая объекты, время и методику контроля, а по единой программе под руководством одного из членов

аудиторской бригады, который координирует их работу и дополняет или изменяет задание членам руководимой им бригады. Только в таком случае можно рассчитывать на системное изучение экономики ревизируемого предприятия, выявить внутренние резервы, вскрыть недостатки, их причины и последствия. Установить факты, оказавшие положительное или отрицательное влияние на деятельность предприятия, можно только при слаженной работе всех аудиторов, обеспечивающей единство их действий. Условием такого взаимодействия является правильное определение в программе аудита проверяемых участков, времени их проверки и специалистов, выполняющих те или иные контрольные действия.

Для обеспечения четкого взаимодействия аудиторов необходимо определить последовательность контрольных действий при аудите всех участков работ. Такое взаимодействие необходимо на всем протяжении аудита и в особенности при проверке обоснованности плановых заданий и их выполнения, снабжения и сбыта, нормирования и соблюдения установленных норм, использования трудовых ресурсов и рабочего времени, соблюдения технологической дисциплины, мероприятий по повышению качества продукции, сохранности имущества.

Аудит планирования и выполнения плановых заданий был бы неполный без детального изучения технической базы производства, состояния и развития технологии. С учетом результатов аудита этих участков деятельности можно сделать обоснованный вывод о неиспользованных резервах, путях повышения качества производимой продукции. Поэтому в первую очередь к ревизии этого участка деятельности приступают инженеры-аудиторы и завершают экономисты-аудиторы.

Деятельность технолога-аудитора заключается в проверке обоснованности норм расхода материалов на изготовление продукции, технологических процессов и маршрутов обработки деталей, сборки изделий и их контроля, расчетов потребностей в оборудовании, необходимом для изготовления новых видов продукции. Повышенное внимание он уделяет проверке своевременности снятия с производства устаревшей продукции, модернизации выпускаемой и освоению новых видов изделий.

Аудитор - инженер по труду оценивает необходимость имеющейся численности рабочих и служащих, состояние научной организации труда и возможность ее улучшения за счет внедрения передовых форм организации труда, совершенствования обслуживания рабочих мест, совмещения должностей и профессий, мероприятий по повышению производительности труда, уменьшению удельного веса рабочих, занятых ручным трудом и выполняющих тяжелые и вредные для человеческого организма работы и т.п.

Для качественной и полной проверки этого участка кроме аудитора-инженера по труду следует привлечь аудиторов—инженера-механика, технолога и плановика. Аудитор-инженер-механик выявляет возможность сокращения ремонтных рабочих за счет повышения производительности труда. Совместно с аудитором-технологом он оценивает состояние технологического процесса и возможность его рационализации, посредством которой повысится производительность труда на линиях и сократится численность рабочих.

Аудитор-плановик проверяет деятельность по повышению уровня квалификации рабочих и служащих в целом по предприятию, а также эффективность мероприятий, направленных на уменьшение

текучности кадров и формирование стабильного трудового коллектива, а при необходимости определяет недостаток в рабочей силе.

По выявленным недостаткам, недочетам и нарушениям аудитор-инженер-механик, аудитор-технолог и аудитор-инженер по труду, не дожидаясь окончания проверки, передают информацию плановику-аудитору и бухгалтеру-аудитору, которые учитывают ее при проверке обоснованности плановых показателей, хода их выполнения, при оценке финансовых результатов деятельности предприятия.

Основная ответственность контроля за обоснованностью заданий по производству и реализации продукции, состоянием оперативно-производственного планирования ложится на аудитора. Он выясняет правильность установления объемов плановых заданий по производству продукции в натуральном выражении, объема чистой продукции, оценивает степень выполнения обязательств по договорам и нарядам-заказам, анализирует уровень производства продукции высшей категории качества. Проверая мероприятия, проводимые предприятием по выполнению плана производства продукции, он изучает состояние оперативно-производственного планирования по разработке календарно-плановых нормативов и графиков изготовления продукции, планов выпуска продукции в квартальном и месячном разрезах по основным подразделениям предприятия, месячные оперативные программы цехам и участкам, состояние контроля и регулирования хода производства.

Большое значение в выполнении производственной программы придается обеспечению производства сырьем, материалами и другими ресурсами. Аудитор-плановик проверяет потребность в ресурсах на производство всех видов продукции, а также обеспечение потребности цехов и производственных участков всем необходимым

для нормальной работы, выявляет факты завышения потребностей, в результате которых образуются сверхнормативные запасы. Проверая организацию оперативного учета, плановик-аудитор исследует степень выполнения плановых заданий с учетом качества, комплектности и стандартности поставляемой продукции, а также знакомится с мероприятиями по изучению спроса на осваиваемую продукцию, состоянием рекламы выпускаемой и осваиваемой продукции, развитием длительных хозяйственных связей с потребителями.

Контролер-аудитор наряду с организаторской работой осуществляет проверку состояния управленческой деятельности по планированию и управлению производством. Она заключается в оценке мероприятий по улучшению организационной структуры производства, повышению гибкости в работе аппарата управления, разграничению прав, обязанностей и ответственности подразделений и отдельных работников и т. п.

Бухгалтер-аудитор, пользуясь данными, полученными другими членами бригады, проверяет документы и устанавливает размеры прямых убытков от бесхозяйственности и халатности, материального ущерба, причиненного в результате недостат, хищений и злоупотреблений, размер упущенной выгоды из-за невыполнения плановых мероприятий, ухудшения производственных показателей. Такая информация имеет большое значение при оценке состояния дел на предприятии, эффективности управленческой деятельности и привлечении к ответственности виновников допущенных нарушений.

Во время аудита проводятся контрольные действия по выявлению приписок и искажений в отчетности. Их осуществляют все ревизующие. Участие каждого из них зависит от его служебного

положения и характера приписки. Руководитель аудиторской бригады выявляет признаки, свидетельствующие о возможности таких нарушений, организует соответствующие проверки, дает указания специалистам о необходимости их проведения, координирует действия auditors. Инженер-механик— аудитор выявляет приписки работ по монтажу, ремонту основных средств и устанавливает объемы невыполненных работ, количество необоснованно списанных запасных частей и других ремонтных материалов. В некоторых случаях он проводит контрольные обмеры.

Необоснованные выплаты заработной платы могут иметь место за счет завышения количества производственных операций, путем включения в наряды не предусмотренных в технологическом процессе или предусмотренных, но не выполненных работ. Такие факты выявляют совместно технолог-аудитор и аудитор — инженер по труду, которые, проверяя ход технологической обработки изделия, технологическую документацию, количество и качество произведенных изделий или выполненных работ, приходят к выводу о нарушениях. Иногда в результате нарушения технологии обработки или производства имеют место случаи излишнего списания сырья и материалов. При выявлении таких фактов устанавливают, какое сырье или материалы списаны необоснованно и в каком количестве. Завышения расценок на определенные виды работ, включение в наряды неработающих лиц устанавливает аудитор - инженер по труду.

Может иметь место искажение данных отчетности о выполнении плановых заданий без завышения объемов выполненных работ в первичных документах. Нередко они сопровождаются необоснованным начислением и выплатой премий. Факты искажений выявляет плановик-аудитор.



Данные об установленных нарушениях, приписках и искажениях в отчетности передаются аудитору-бухгалтеру, который проверкой документов по начислению и выплате заработной платы, премий устанавливает факт необоснованных выплат, сумму и фамилии лиц, на чьи имена имели место такие выплаты. Он устанавливает размер ущерба от необоснованного списания в расход сырья, материалов, запасных частей.

Аудитор-бухгалтер проверяет по документам полноту оприходования и обоснованность списания в расход приобретенных сырья, материалов, основных средств, запасных частей, агрегатов, горюче-смазочных материалов и других материальных ценностей, наличие и правильность оформления приходных и расходных документов. Инженер-механик и технолог проверяют их использование, определяют размеры отходов, возможность других непроизводительных потерь при недостатках.

В начале аудита проводятся инвентаризации материальных ценностей и денежных средств. На практике их проводят аудиторы-бухгалтеры с участием материально ответственных лиц. Инвентаризацию наличных денег, бланков строгой отчетности нужно поручить аудитору-бухгалтеру; станков, машин, оборудования, новых и полученных от разборки основных средств запасных частей, узлов и другого технологического инвентаря - аудитору-инженеру-механику; сырья, материалов и готовой продукции - технологу-аудитору. Предварительно все члены бригады аудиторов должны быть ознакомлены с порядком проведения инвентаризации.

Многими авторами отмечается, что в литературе, посвященной проблемам совершенствования аудиторской деятельности, не рассматривалась роль руководителя бригады аудиторов (28,38).

Между тем именно он должен обеспечить четкое взаимодействие всех аудиторов на этапах проведения проверки. И от того, насколько правильно будут скоординированы действия аудиторов, в большой степени зависят результаты аудита в целом. Поэтому руководить бригадой может только самый опытный аудитор, хорошо знающий учет и экономику предприятия в целом и знакомый с системой материально-технического снабжения и сбыта, основами нормирования и технологии производства, системой управления. Кроме того, ему должны быть хорошо знакомы организация и методика проведения аудита, оформление и реализация их результатов, вопросы правового отношения, возникающие при выполнении контрольных действий, возмещении материального ущерба, а также психологические аспекты стратегии и тактики контроля. На эту должность выдвигаются лица, получившие специальную подготовку в высшем учебном заведении, или аудиторы-бухгалтеры после дополнительного их обучения на специальных курсах, так как именно бухгалтер хорошо знаком с вопросами учета, анализа хозяйственной деятельности и экономики в целом, а это как раз и нужно для правильного выбора направления проведения аудита.

Однако было бы явно недостаточно ограничиться только назначением руководителя бригады, не наделяя его никакими правами и обязанностями. Думается, что настало время дополнить положения инструкции о порядке проведения аудита и предусмотреть права и обязанности руководителя бригады аудиторов, которому следует поручить руководство проведением аудита. Он должен обеспечивать очередность и полноту проверки тех или иных участков, координировать действия всех аудиторов, оказывать методическую и

организационную помощь членам бригады и работникам предприятия по выявлению и устранению нарушений и недостатков, участвовать в аудите самых важных участков деятельности предприятия, подготавливать и оформлять материалы аудиторской проверки, участвовать в разработке плана мероприятий по устранению выявленных недостатков и в обсуждении материалов аудита. Кроме прав, предоставленных руководителю аудиторской бригады, он должен пользоваться возможностью уточнять по мере надобности программу аудита, организовывать и проводить непредусмотренные инвентаризации, контрольные обмеры и другие фактические проверки; в случаях, не терпящих отлагательства, контролировать работу членов аудиторской бригады, порядок оформления результатов проверки; отстранять аудиторов от исполнения обязанностей в случае грубого нарушения ими правил контроля, злоупотребления служебным положением; разрешать споры между аудиторами и работниками ревизуемого предприятия.

Во время аудита нередко возникает необходимость в проведении встречных проверок на предприятиях, находящихся в другой местности или республике. Командировать аудитора для выполнения разовой проверки в другую местность нецелесообразно, поскольку это связано со значительными затратами рабочего времени и денежных средств на оплату служебных командировок. В этом случае необходимо рационализировать эту работу за счет совершенствования взаимодействия контрольно-аудиторских служб, находящихся в различных местностях.

По результатам проверок всех специалистов-аудиторов их совместными усилиями составляются расчеты и справки, отражающие последствия недоброкачественного ремонта и простоя

машин и оборудования, завышения норм расхода материалов, нарушения технологической дисциплины, изготовления недоброкачественной продукции, простоев, нерационального использования рабочего времени, неудовлетворительной организации труда. Такие справки и расчеты приобщаются к материалам аудита для подтверждения обоснованности установленных фактов. В случае, если возникают вопросы, разрешение которых выходит за пределы специальных знаний членов аудиторской бригады, руководителю бригады необходимо принять меры для привлечения нужных специалистов и выяснения этих вопросов с их помощью.

В процессе аудиторской проверки птицеводческих предприятий выявляются как законность совершенной операции, так и ее целесообразность. В первую очередь необходимо осуществить правовую проверку. Изучение правил составления и оформления документов позволит выявить не только нарушения, но и скрываемых за ними злоупотребления. Аудит предполагает исследование как отдельных документов, так и их групп, а также анализ учетных данных. Проверка подлинности документов, содержащихся в них реквизитов способствует выявлению подлогов. Установление соответствия хозяйственных операций действующим нормативным актам позволяет определить правомерность операций. Метод встречной проверки помогает вскрыть нарушения и злоупотребления, при которых двусторонние операции по-разному отражаются каждой из сторон. Для обнаружения возможных нарушений сметной и договорной дисциплины в процессе производства продукции и оказания услуг используют способ сопоставления документов. Принцип документирования затрат определяет задачу аудитора – подтвердить наличие оправдательных документов для обоснования

затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Группировка затрат по экономическим элементам является наиболее важной для учета, планирования, анализа. Следует отметить некоторые особенности аудиторской проверки каждого экономического элемента затрат. По элементу «материальные затраты» аудитору важно знать, что стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость); наценок (надбавок); комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим организациям; платы за транспортировку, хранение, доставку, осуществляемые сторонними организациями. Аудитор проверяет правильность оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость. Предприятие самостоятельно определяет и фиксирует в приказе об учетной политике метод оценки материалов (ФИФО, ЛИФО, средневзвешенная цена).

Проверка элемента «затраты на оплату труда» преследует главную цель – выявить соблюдение принципа производственной направленности затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в себестоимость основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности (строительство, социально-культурное обслуживание и т.п.). При проверке правильности формирования элемента «отчисления на социальные нужды» необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источника начисления самого фонда оплаты труда. То есть каков

источник выплаты, таков и источник уплаты взносов, а это может быть либо себестоимость, либо собственные средства.

При проверке элемента «амортизация основных средств» необходимо убедиться, что на предприятии начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования объектов основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации и основным средствам, переведенным по решению руководства предприятия на консервацию на срок более трех месяцев. Амортизационные отчисления по основным средствам должны отражаться в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

Элемент «прочие затраты» включает совершенно разные по своему экономическому содержанию и назначению расходы, поэтому аудитору необходимо убедиться в обоснованности отнесения к данному элементу и правильности их расчета. Трудности вызывает списание расходов по ремонту арендованных средств. Общие правила по содержанию арендованного имущества установлены в ст. 616 ГК РФ. При проверке операций по аренде недвижимого имущества следует обратить внимание на обязательные условия регистрации сделок в соответствии со ст. 13, 131, 132, 164 ГК РФ. Без выполнения условия регистрации договор аренды будет считаться недействительным, и, следовательно, у арендатора не будет оснований для списания арендной платы на себестоимость продукции (работ, услуг).

При проверке правильности калькулирования себестоимости продукции аудитору следует знать, что по статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели их возникновения и

относятся на каждый вид продукции прямым или косвенным методом. Поскольку калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами, то одна из задач аудиторской проверки – подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования. Проблема распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции состоит в выборе объективной базы распределения. Аудитор должен подтвердить правильность применяемого метода распределения косвенных расходов, который устанавливается в приказе об учетной политике предприятия. Если на предприятии косвенные расходы не распределяются между различными видами деятельности, происходит искажение себестоимости различных видов продукции, скрываются реальные финансовые результаты.

Важным направлением аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершенного производства. В процессе аудиторской проверки незавершенного производства следует изучить следующие вопросы: состояние учета; своевременность и правильность инвентаризации; достоверность отражения результатов инвентаризации; соблюдение установленных норм незавершенного производства (если они утверждены на предприятии) и правильность его оценки. Аудиторская практика показывает, что инвентаризация незавершенного производства зачастую проходит нерегулярно и некачественно, ее результаты не отражаются в бухгалтерском учете, Это приводит к необоснованному завышению себестоимости, отсутствию контроля за сохранностью материальных ценностей.

В заключение проверки затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции аудитор делает вывод о существенности ошибок и их влиянии на достоверность отчетности.

Аудит находит все большее внедрение на российском рынке. Одновременно с увеличением числа аудиторов растет и конкуренция на этом рынке услуг, повышается требовательность заказчиков аудиторских проверок и пользователей аудиторской отчетностью. Они все чаще требуют соблюдения аудиторами правил (стандартов) аудиторской деятельности. В нынешних условиях хозяйствования заказчикам аудита необходима полноценная и объективная информация о финансовом положении предприятия, состоянии его бухгалтерского учета. Данные Департамента государственного финансового контроля и аудита свидетельствуют о том, что по результатам проверок налоговых органов, проведенных после выдачи аудиторскими фирмами безусловно положительных или условно-положительных аудиторских заключений, производились доначисления в бюджет и применялись финансовые санкции к предприятиям (93). Поэтому им нужен качественный аудит, а не формальное аудиторское заключение, подтверждающее бухгалтерскую отчетность.

Таким образом, все виды и формы контроля затрат на производство и реализацию продукции птицеводства, используемые на предприятии, должны быть направлены не на поиск виновных, а на выявление и устранение нерациональных расходов и снижение себестоимости продукции.



### **3.2. Анализ факторов снижения затрат в управлении производством по центрам ответственности**

Поиск конкретных путей снижения себестоимости продукции предполагает всесторонний анализ этого показателя. Только на основе взаимосвязанного исследования экономических и технологических условий производства можно выявить резервы снижения затрат на единицу продукции и дать объективную оценку деятельности центров ответственности. Анализ результатов работы подразделений необходим для изыскания возможностей дальнейшего развития предприятия.

Под факторами следует понимать причины, оказывающие наибольшее влияние на характер и результативность производства. Все факторы оказывают действие на результаты производства в комплексе, т.е. влияние одного фактора на эффективность производства осуществляется двояко: вследствие изменения его величины и изменения соотношения всей системы факторов.

При анализе себестоимости в первую очередь изучается правильность ее формирования. Материальные ресурсы списываются в затраты на производство по фактической себестоимости их приобретения. Она включает цену покупки (без НДС и акцизов), наценки, комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, плату за транспортировку, хранение и доставку сторонними организациями и т.д. Только после проверки правильности формирования себестоимости приступают к анализу ее в целом и по статьям затрат.

Затраты по основным цехам группируются в шесть учетных групп: 1) затраты цеха родительского стада, 2) затраты

инкубационного цеха, 3) затраты по выращиванию ремонтного молодняка, 4) затраты по цеху промышленного стада кур-несушек, 5) затраты по выращиванию и откорму мясных цыплят, 6) затраты по откорму молодняка птицы на мясо.

Затраты цеха сортировки и упаковки яиц учитываются по двум вариантам: 1) непосредственно в цехе при проведении сортировки, 2) отнесением части затрат труда и заработной платы птичниц основных цехов при сортировке яиц непосредственно в цехах кур-несушек. Для инкубационных цехов необходимо лишь разделить затраты между завершенной и незавершенной инкубацией.

Содержанием анализа себестоимости является изучение данных учета, отчетности и других источников информации с целью проверки возможностей удешевления продукции. С технической стороны анализ представляет собой обработку экономических показателей по определенной программе, в процессе которой измеряются параметры отдельных факторов, влияющих на уровень себестоимости.

Себестоимость мяса бройлеров на большинстве птицефабрик Саратовской области за последние годы выросла в несколько раз. Исключением не является и птицефабрика «Михайловская» - крупнейшее предприятие отрасли.

Приведенные данные свидетельствуют о том что, в период с 1996 по 1998 годы при растущих объемах производства мяса птицы на птицефабрике "Михайловская" значение показателя себестоимости продукции незначительно колебалось. Такое положение могло бы иметь продолжение при экономической стабильности в регионе - при увеличении объемов производства снижаются затраты на единицу продукции. Но в конце 1998 года себестоимость 1 кг мяса птицы резко

возросла и, далее, постепенно стала повышаться. Это связано с известным финансовым кризисом августа 1998 года и последовавшим за ним удорожанием многих видов промышленных и продовольственных товаров, в том числе и концентрированных кормов для птицы, затраты на которые занимают определяющее место в структуре производства мяса бройлеров (до 70%). Кроме этого существует множество других факторов, влияющих на себестоимость продукции птицеводства.

Таблица 2

Динамика изменения себестоимости мяса бройлеров на птицефабрике "Михайловская" за 1997-2001 годы

Показатели	Годы				
	1997	1998	1999	2000	2001
Себестоимость 1 кг привеса, руб.	5,96	5,82	8,59	15,34	22,26
Себестоимость 1 кг мяса в убойном весе, руб.	11,95	11,24	13,13	23,46	34,06
Изменение себестоимости 1 кг мяса, в % к предыдущему году		-6,3	+16,8	+78,7	+45,2
Изменение себестоимости 1 кг мяса, в % к 1997 г.		-6,3	+9,9	+96,3	+185

Наибольшее влияние на показатель себестоимости 1 кг мяса птицы оказывают следующие факторы: затраты в расчете на 1 голову птицы и средний вес 1 головы.

Модель факторного анализа будет представлена формулой:

$$CC = Z_{\text{гол}} : B ,$$

где CC - себестоимость 1 кг мяса птицы,

$Z_{\text{гол}}$  - затраты на 1 голову птицы,

B - средний вес 1 головы.

Себестоимость 1 кг мяса птицы в 1999 году:

$CC_{2000} = Z_{г,о,л}2000 / B_{2000} = 24,65 / 1,607 = 15,34$  руб. Себестоимость 1 кг мяса

птицы при затратах труда на 1 голову в 2001 году:

$CC_{уст} = Z_{г,о,л}2001 / B_{2000} = 31,59 / 1,607 = 19,65$  руб.

Себестоимость 1 кг мяса птицы в 2000 году:

$CC_{2001} = Z_{г,о,л}2001 / B_{2001} = 31,59 / 1,419 = 22,26$  руб.

Изменение произошло за счет:

1. затрат на 1 голову  $\Delta CC_{з,о,л} = 19,65 - 15,34 = 4,31$  руб.,
2. среднего веса 1 головы  $\Delta CC_{в} = 22,26 - 19,65 = 2,61$  руб.,
3. общее  $\Delta CC = 22,26 - 15,34 = 6,92$  руб.

**Таблица 3**

Данные для факторного анализа влияния на себестоимость 1 кг мяса  
птицы

Показатели	Годы	
	2000	2001
Затраты на 1 голову птицы, руб.	24,65	31,59
Средний вес 1 головы, кг.	1,607	1,419
Себестоимость 1 кг мяса птицы, руб.	15,34	22,26

Наибольшее влияние на величину фактической себестоимости 1 кг мяса птицы оказали затраты в расчете на 1 голову птицы - при увеличении затратности производства себестоимость в расчете на единицу продукции растет. Большое влияние оказало также снижение среднего веса тушки бройлера.

В показателе себестоимости находят свое отражение эффективность использования ресурсов, уровень организации производства и управления, режим экономии. Необходимо провести глубокий анализ структуры затрат на производство продукции (Табл.3.).

Анализ структуры себестоимости привеса птицы по статьям затрат имеет немаловажное значение для изыскания

возможностей дальнейшего снижения себестоимости продукции. Наибольшее влияние на изменение себестоимости продукции будет иметь элемент затрат, занимающий больший удельный вес в структуре себестоимости. Как видно из таблицы 3. наибольший удельный вес в структуре себестоимости занимают затраты на корма. Эту статью себестоимости, безусловно, можно назвать основной. Затраты на корма занимают более половины в структуре себестоимости. Тот факт, что их доля на основное производство стабилизировалась на протяжении многих лет приблизительно на одном уровне свидетельствует о том, что птицефабрика "Михайловская" четко придерживается технологии производства мяса бройлеров.

Существенно повысилась в 2001 году доля затрат, отнесенных к статье "прочие прямые затраты". Это объясняется введением в производство новых мощностей комбикормового завода, куда направлялась большая часть затрат, связанных с реконструкцией производственных помещений и строительства и оборудования нового кормоцеха. В связи с этим увеличились расходы, связанные с оказанием услуг сторонними организациями.

Постановка на учет средств, отнесенных на новое оборудование, увеличило в 2000 и 2001 годах такие статьи как "амортизация основных средств", «работа техники» и «текущий ремонт». Это позволило увеличить производство комбикорма и значительно повысить его качество, что, в свою очередь, обеспечит птицефабрике большую независимость в обеспечении птицы качественными кормами и снизит расходы на единицу комбикорма. Поскольку как показала практика птицеводческих предприятий ОАО «АК «Саратовптица» и ряда передовых предприятий страны себестоимость комбикорма, производимого на собственных мини-заводах, на 30-40% ниже себестоимости покупных кормосмесей (173).

Таблица 4

*Структура себестоимости привеса птицы*

Статьи затрат	2000г.				2001г.			
	Всего		В расчете, руб.		Всего		В расчете, руб.	
	Тыс. руб.	% к итогу	На 1 ц. привес	На одну голову	Тыс. руб.	% к итогу	На 1 ц. привес	На 1 голову
Оплата труда	3177	2,07	35	0,51	4591	2,59	49	0,81
Корма	74968	48,56	826	12,01	95845	54,16	1023	17,07
Работа техники	12162	7,86	134	1,95	12929	7,29	138	2,3
Текущий ремонт	12616	8,19	139	2,02	10681	6,04	114	1,9
Электроснабжение	4810	3,1	53	0,77	4028	2,28	43	0,72
Теплоснабжение	3721	2,43	41	0,59	3654	2,06	39	0,65
Амортизация	12525	8,13	138	2,01	468	0,27	5	0,08
Потери от падежа	3993	2,5	44	0,64	14147	8	151	2,52
Прочие	15157	9,79	167	2,43	19769	11,18	211	3,52
Накладные расходы	11254	7,28	124	1,8	10868	6,13	116	1,94
<b>Итого:</b>	<b>154383</b>	<b>100</b>	<b>1701</b>	<b>24,73</b>	<b>176980</b>	<b>100</b>	<b>1889</b>	<b>31,51</b>

Используя более дорогие высокопитательные концентрированные корма в рационах бройлеров, птицефабрике в 1998-2000 годы удалось добиться снижения затрат корма на 1 кг прироста живой массы бройлеров ниже нормативных и увеличения среднесуточного привеса цыплят, которые в 2000 году превысил отраслевой нормативный показатель на 3,1 г. Но, если в 1996-1997 годы себестоимость 1 кг мяса бройлеров была ниже нормативной по предприятию, то с 1998 года она начала увеличиваться.

Таблица 5

**Сравнение показателей продуктивности цыплят бройлеров и затрат на их производство птицефабрики "Михайловская" со средними по России показателями**

Показатели	По России		ПФ «Михайловская»							Отклонение 2001г. к норме	
	Норма	Факт	Норма	Годы							
				1997	1998	1999	2000	2001	РФ	Мих	
Среднесуточный прирост, г.	30	23	28	22,2	25,2	28,2	32,6	33,1	+3,1	+5,1	
Затраты корма на 1 кг прироста живой массы, кг корм.ед.	2,9	3,6	4,2	3,63	3	2,81	2,56	2,5	-0,4	-1,7	
Стоимость 1 кг корм.ед., руб.	1,7*	1,57*	2,5*	1,9	2,00	2,2	2,5	3,56	+1,86	+1,06	
Себестоимость 1 кг мяса в убойном весе, руб.	6,79*	8,1*	42,04	11,95	11,24	13,13	23,46	34,06			

\* - цены 1996 года

Влияние затрат на корма на изменение себестоимости производства продукции птицеводства огромно: себестоимость 1 кг привеса увеличилась с 15,34 руб. в 2000 году до 18,89 руб. в 2001 году, т.е. на 23,1%, в то время как сумма затрат на корма в денежном выражении увеличилась на 27%. Вместе с тем затраты кормов в количественном выражении остались практически неизменными, изменилась лишь структура элементов в связи большим удельным весом затрат на введение нового оборудования кормоцеха.

Несмотря на то, что птицефабрике в 2000-2001 годах удалось за счет введения нового оборудования кормоцеха уменьшить закупку дорогостоящих комбикормов, стоимость которых поднялась в 2001 году до 6

рублей 15 копеек за 1 кг, и использовать в производстве в основном корма собственного изготовления, рассчитывая их по себестоимости (2 рубля 50 копеек в 2000 году и 3 рубля 56 копеек в 2001 году), себестоимость 1 кг живого веса птицы возросла с 1998 года в 2,6 раза.

На величину затрат на корма оказывают влияние расход кормов на 1 ц привеса птицы, стоимость 1 ц кормовых единиц и величина валового привеса птицы. Проведем анализ степени влияния каждого из указанных факторов на сумму затрат на корма в 2000 - 2001 годах.

Таблица 6

Данные для факторного анализа влияния на сумму затрат на корма  
в 2000 - 2001 годах

Показатели	Годы	
	2000	2001
Всего затрат на корма, руб.	59748000	80292000
Производство мяса птицы, ц.	93350	90224
Стоимость 1 ц. к. ед., руб.	250,02	355,97
Затраты корма на 1 ц. привеса, ц. к. ед.	2,56	2,5

Моделью факторного анализа будет служить формула:

$$ЗК = РК * Ц * ВП ,$$

где ЗК - сумма затрат на корма,

РК - расход кормов на 1 ц привеса птицы,

Ц - стоимость 1 ц кормовых единиц,

ВП - валовое производство мяса птицы.

Затраты на корма в 2000 году:  $ЗК_{2000} = РК_{2000} * Ц_{2000} * ВП_{2000} = 2,56 * 250,02 * 93350 = 59748000$  руб.

Величина затрат на корма, пересчитанная на расход кормов на 1 ц привеса в 2001 году:  $ЗК_{\text{сч1}} = РК_{2001} * Ц_{2000} * ВП_{2000} = 2,5 * 250,02 * 93350 = 58348417,5$  руб.



Величина затрат на корма, пересчитанная на расход кормов на 1 ц привеса и стоимость 1 ц к. ед. в 2001 году:  $ZK_{усл2} = PK_{2001} * Ц_{2<хю} * ВП_{2000} = 2,5 * 355,97 * 93350 = 83074498,75$  руб.

Затраты на корма в 2001 году:

$$ZK_{2001} = PK_{2001} * Ц_{2001} * ВП_{2001} = 2,5 * 355,97 * 90224 = 80292000 \text{ руб.}$$

Изменение за счет:

1. расхода кормов на 1 ц привеса

$$\Delta ZK_{рк} = ZK_{усл1} - ZK_{2000} = 58348417,5 - 59748000 = -1399582,5 \text{ руб.}$$

2. стоимости 1 ц кормовых единиц

$$\Delta ZK_{ц} = ZK_{усл2} - ZK_{усл1} = 83074498,75 - 58348417,5 = 24726081,25 \text{ руб.}$$

3. производства мяса птицы

$$\Delta ZK_{вп} = ZK_{2001} - ZK_{усл2} = 80292000 - 83074498,75 = -2782498,75 \text{ руб.}$$

4. общее

$$\Delta ZK = ZK_{2001} - ZK_{2000} = 80292000 - 59748000 = 20544000 \text{ руб.}$$

По результатам анализа видно, что стоимость кормов имеет существенное влияние на величину затрат на корма. Общая сумма затрат на корма зависит, главным образом, от текущих цен на рынке кормов. Влияние двух других факторов - валового производства мяса птицы и расхода кормов на 1 ц привеса - в сложившихся условиях на порядок ниже. Они будут иметь значение лишь при минимальной дифференциации цен на корма.

Следует отметить, что организация материально-технического снабжения на птицефабрике «Михайловская» хорошо продумана. Переход в рациионе кормления на более дешевые корма был обоснован сложившимися ценовыми условиями на рынке кормов, тем не менее, ухудшения качества кормления не произошло. Об этом свидетельствует увеличившийся на 1,5% в 2001 году показатель среднесуточного привеса.

Почти на 8% по сравнению с 2000 годом уменьшился объем закупки пшеницы в 2001 году в связи с ее резким подорожанием. В рациионе кормов

недостающий объем пшеницы был поделен между ячменем (1,8%) и кукурузой (5,6%). Уменьшилась в структуре кормов доля более дорогого шрота подсолнечника, заместившегося подешевевшим соевым шротом. Такая же ситуация сложилась и с отношением долей мясокостной и рыбной муки (Табл. 7).

Таким образом, можно отметить, что наибольшее влияние на изменение себестоимости имеют затраты на корма. Снижение затрат на корма является основным резервом снижения себестоимости на птицефабрике "Михайловская".

Кроме затрат на корма на снижение себестоимости влияет еще множество других факторов. Большое место в структуре затрат на основное производство занимают затраты на приобретение яиц для инкубатора. Сумма затрат складывается из количества приобретаемых яиц и закупочной цены на них. На протяжении последних 5 лет доля затрат на яйца для инкубатора составляют в среднем около 17,5% (таб. 3.8). Сумма затрат неуклонно повышается, во многом благодаря повышению закупочных цен на яйца. Причем, на себестоимость влияют не только количество непосредственных затрат на приобретение инкубационных яиц, но и качество приобретаемых яиц, выраженное в проценте вывода цыплят. Показатель процента вывода цыплят снизился за последние 3 года на 4,1%, что выразилось в увеличении стоимости суточного молодняка.

Такая ситуация может быть вызвана несколькими причинами. Во-первых, на протяжении многих лет главным и практически единственным поставщиком инкубационных яиц выступал Татищевский племзавод. Возникает необходимость в поиске возможно более дешевого и качественного племенного материала. Ясно, что отсутствие альтернативы при выборе поставщиков в рыночной

**Изменение структуры затрат и цен на корма  
на птицефабрике "Михайловская" за 2000-2001 годы**

Элементы	Годы						Изменение 2001 г. к 2000 г.		
	2000			2001			Кол-во, кг	%	Цена, руб.
	Кол-во, кг	%	Цена, руб.	Кол-во, кг	%	Цена, руб.			
Пшеница	9951805	42,42	0,64	8344023	34,5	1,41	-1607782	-7,92	+0,77
Ячмень	3944967	16,8	0,83	4519760	18,6	1,23	574793	1,8	+0,4
Шрот подсоли	2417557	10,3	0,87	1882809	7,78	1,65	-534748	-2,52	+0,78
Шрот соевый	2066515	8,8	4,03	2795248	11,56	3	728733	2,76	-1,03
Кукуруза	1140476	4,86	0,89	2513695	10,4	0,83	1373219	5,54	-0,06
М/к мука	1017600	4,34	1,7	871085	3,6	3,27	-145615	-0,74	+1,57
Рожь	477700	2	0,57				-477700	-2	-
Рыбная мука	416942	1,77	33,77	954431	3,9	17,99	537489	2,13	-15,74
Фуза	396383	1,7	9,06				-396383	-1,7	-
Масло	333666	1,4	10,85	489852	2	7,72	156186	0,6	-3,13
Просо	292340	1,25	0,91	680310	2,8	1,37	387970	1,55	+0,46
Зерносмесь	239300	1	0,49				-239300	-1	
Прочие	519181	2,2	15,53	651938,9	2,7	29,84	132750,9	0,5	+14,31
Всего	23459847			24181720			721873	3	

экономике может пагубно отразиться на хозяйственной деятельности всего предприятия. Во-вторых, падеж молодняка вследствие высокой заболеваемости цыплят, вызванной несоответствием температурного режима нормативному и недостаточным уровнем ветеринарного обслуживания. Решение вопросов минимизации потерь при выращивании суточного молодняка является важным резервом снижения себестоимости мяса бройлеров на предприятии.

Значительную долю в структуре затрат на основное производство на птицефабрике «Михайловская» занимают затраты на оплату труда (5,8 – 8,8%) (Приложение 2). В 2001 году сумма фонда оплаты труда

увеличилась на 36%, а ее доля в структуре затрат возросла на 69%. Соответственно, растет размер среднемесячной заработной платы работников, являясь одним из наиболее высоких по отрасли (к началу 2001 года средний уровень заработной платы составил 2100 рублей). На статью "Затраты на оплату труда" влияет оплата 1 чел.-часа и количество затраченных чел.-часов на производство мяса птицы. Количество чел.-часов, в свою очередь, зависит от производительности труда (затрат труда на 1 ц привеса мяса птицы) и продуктивности птицы (показатель среднесуточного привеса). Чем выше производительность труда, чем выше показатель продуктивности птицы, тем меньше затрат на оплату труда, что влияет на снижение себестоимости 1 кг мяса птицы.

Таким образом, полное и объективное отражения влияния различных факторов на величину себестоимости продукции птицеводства возможно только при условии выделения в составе фактических расходов затрат на указанные мероприятия. Раздельный экономический учет фактических затрат позволит собрать их в отдельные группы на счетах производственных затрат применительно к показателям отчетности. Такого рода предложения уже вносились в экономической литературе (80). Они, несомненно, заслуживают практического внедрения.

Анализ деятельности центров ответственности должен быть основан на достоверной информации, отражающей ее содержание и результаты. Анализ целесообразно проводить в следующей последовательности:

- уточнить цель анализа;
- отобрать, проверить и изучить необходимые исходные материалы;
- аналитически обработать информацию;
- обобщить полученные результаты, разработать выводы и предложения.

Наиболее ответственным является второй этап – проверка достоверности исходной информации, так как малейшее искажение показателей может привести к неправильным выводам и рекомендациям. Наиболее рационально достоверность показателей, отраженных в документах, проверяется их взаимной сверкой. При ней сличаются различные документы, относящиеся к операциям с однородным экономическим содержанием. Например, документы на оприходование продукции птицеводства, документы начисления оплаты труда птичницам, акты на выбраковку поголовья и пр. На заключительном этапе полученные данные обобщают и с их помощью формулируют конкретные выводы и практические предложения по устранению недостатков в работе и использованию выявленных резервов. Схема формирования и анализа показателей и факторов себестоимости продукции отрасли птицеводства представлена в приложении.

В условиях рыночной экономики ориентация предприятий на новые отношения требует пересмотра традиционного понимания многих экономических категорий, поскольку происходит коренное изменение целевых установок экономических субъектов. В связи с этим методический арсенал традиционного анализа хозяйственной деятельности и в частности, анализа затрат, является чрезвычайно ограниченным. Подавляющее большинство экономических задач в условиях рынка требуют анализа не только экономических условий, но и факторов конкуренции между предприятиями. Поэтому методика общего экономического анализа дополняется анализом альтернативных вариантов. Для этого необходимо использовать метод моделирования и прогнозирования экономических показателей. Наряду с ретроспективным и перспективным анализом, должен

проводиться и оперативный, который позволяет исследовать факторы для устранения негативных явлений с целью балансировки спроса и предложения. Одним из важнейших условий организации оперативного анализа является прочная унифицированная информационная база. Основой ее являются Положение о бухгалтерском учете и отчетности РФ и План счетов бухгалтерского учета. Однако в условиях рынка всегда сохраняется информационная неопределенность и коммерческий риск. Поэтому считаем, что наряду с традиционными (логическими, математическими, статистическими) приемами анализа необходимо применять эвристические методы, которые служат инструментом систематизации неформальной информации. Все вместе это позволит значительно повысить уровень аналитической культуры специалистов предприятий и приблизиться к уровню управленческой культуры, достигнутому в мире.

### **3.3. Пути совершенствования контрольно-аналитической работы.**

Модель «затраты-объем-прибыль» характеризует зависимость затрат, выручки и прибыли предприятия от объема производства и реализации продукции (работ, услуг). Напомним, что все затраты предприятия можно разделить на две группы: переменные и постоянные.

Отметим, что существенное изменение объема производства может вызвать скачкообразное изменение величины постоянных затрат.

Суммарные переменные затраты увеличиваются пропорционально объему, а суммарные постоянные затраты остаются неизменными при любом объеме выпуска. Общие затраты равны сумме постоянных и переменных затрат. Формулы следующие:

$$V=v \times Q$$

$$C=V+F=v \times Q+F,$$

где  $V, v$  - переменные затраты на объем и единицу выпуска и реализации продукции;

$Q$  - объем выпуска и реализации продукции (работ, услуг);

$F = \text{const}$ , то есть постоянные затраты;

$C$  - суммарные затраты.

Зависимость переменных ( $v$ ) и постоянных ( $t$ ) затрат на единицу продукции от объема деятельности характеризуется следующими формулами:

$$c=v+f=v+F/Q;$$

$$f = P/Q,$$

при  $v = \text{const}$

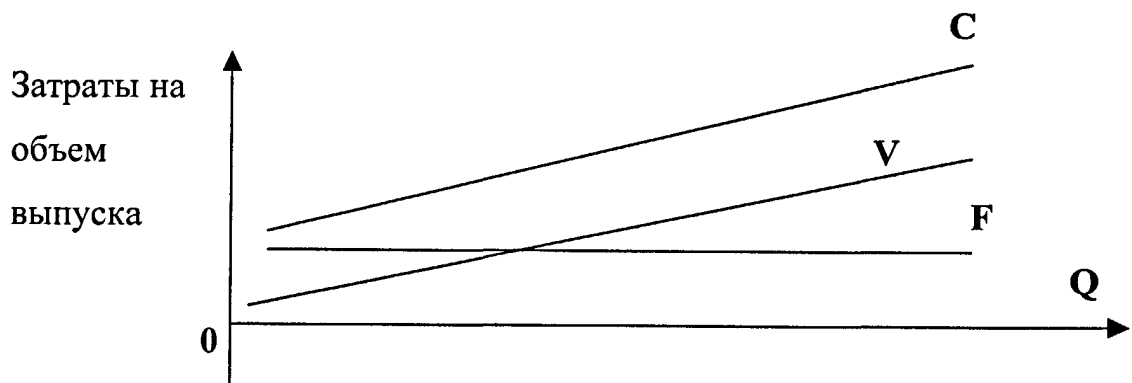


Рис. 3.3.1. Зависимость суммарных затрат на объем выпуска.

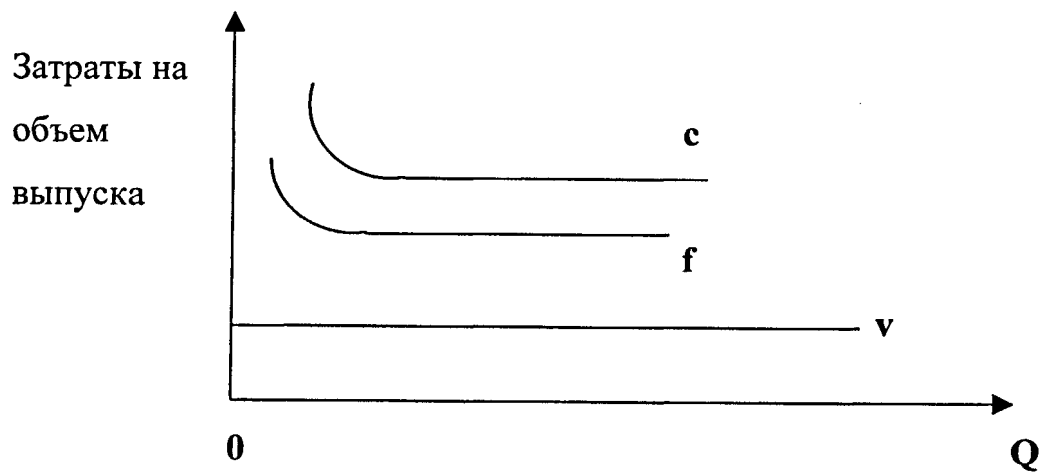


Рис. 3.3.2. Зависимость затрат на единицу продукции от объема выпуска

На основе зависимости затрат от объема производства можно определить зависимость прибыли от объема: ведь прибыль предприятия – это разность между выручкой ( $S$ ) и затратами. На рис. Эта зависимость представлена в графической форме. Выручка ( $S$ ) изменяется прямо пропорционально объему реализации. При объеме производства и реализации  $Q=Q^*$  выручка равна затратам, а прибыль предприятия нулевая. Эта точка называется точкой безубыточности.

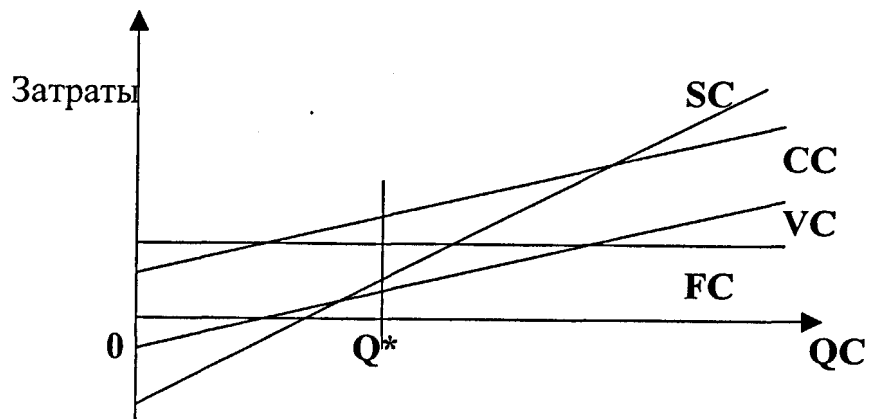


Рис. 3.3.3. Зависимость выручки, затрат и прибыли от объема производства и реализации продукции



S - выручка от реализации,

Q\* - точка безубыточности.

Значение Q\* можно рассчитать аналитическим путем.

Прибыль предприятия можно определить по формуле:

$I = S - C = S - V - F = p \times Q - F$ , где p - цена единицы продукции:

I - прибыль. Q\* соответствует такому объему выпуска, при котором I=0.

$Q^* = F / (p - v)$ .

Величина (p-v) – разность между ценой единицы продукции и переменными затратами на ее производство – называется маржинальной прибылью на единицу продукции, или удельной маржинальной прибылью. Маржинальная прибыль – это та часть выручки от реализации, которая остается на покрытие постоянных затрат и образование прибыли. Маржинальную прибыль на объем выпуска можно определить по формуле:

$M = S - V = Q \times (p - v)$ ,

где M – маржинальная прибыль.

Если объем производства и реализации продукции меньше точки безубыточности Q\*, маржинальной прибыли не хватает на покрытие всех постоянных затрат и предприятие работает с убытком. В точке безубыточности объем маржинальной прибыли в точности равен сумме постоянных затрат, а на прибыль ничего не остается. Если объем производства и реализации больше Q\*, объем маржинальной прибыли больше суммы постоянных затрат, так что предприятие получает прибыль: чем больше объем производства, тем больше прибыль. Доля маржинальной прибыли в выручке

предприятия характеризуется особым показателем – коэффициентом выручки, рассчитываемым по формуле:

$$K_{\text{выр}} = (S - V) / S = (p - v) / p$$

Коэффициент выручки показывает, сколько рублей маржинальной прибыли получает предприятие с каждого рубля выручки. С одной стороны, чем больше коэффициент выручки, тем большая часть выручки остается на погашение постоянных затрат и образование прибыли. Поэтому при стабильно высоких объемах выручки предприятию выгоден высокий коэффициент выручки.

С другой стороны, высокий коэффициент выручки свидетельствует о высокой чувствительности прибыли к колебаниям объема производства, а в условиях нестабильной ситуации на рынке предприятие рискует получить убыток. Таким образом, оптимальное значение коэффициента выручки зависит от специфики конкретного предприятия и отрасли, в которой оно работает.

Другой показатель, характеризующий рискованность деятельности предприятия – «запас прочности». Он рассчитывается как разность между фактическим объемом производства и точкой безубыточности  $Q^*$ ;

$$З = Q - Q^*$$

Чем больше запас прочности, тем стабильнее положение предприятия, тем меньше риск получения убытка в результате колебаний объемов производства и реализации.

Точку безубыточности и запас прочности можно рассчитать не только в натуральном, но и в стоимостном выражении, что особенно важно для предприятий, выпускающих широкий ассортимент продукции.

Точка безубыточности в стоимостном выражении соответствует объему реализации, обеспечивающему предприятию нулевую прибыль ( $S^*$ ). Ее можно определить умножением точки безубыточности в натуральном выражении на цену единицы продукции:

$$S^* = Q^* \cdot p$$

Точку безубыточности в стоимостном выражении также можно определить путем деления постоянных затрат на коэффициент выручки:

$$S^* = F / K_{\text{выр}}$$

Запас прочности в стоимостном выражении ( $Z_{\text{стоим}}$ ) – это разница между фактическим значением выручки и точкой безубыточности в стоимостном выражении:

$$Z_{\text{стоим}} = S - S^*$$

Если предприятие имеет положительный запас прочности, т.е. на графике безубыточности находится справа от критической точки  $Q^*$ , его прибыль равна сумме удельной маржинальной прибыли от всех единиц продукции, произведенных сверх критического объема:

$$I = (Q - Q^*) \cdot (p - v)$$

Таким образом, любое изменение объема реализации вызывает еще более сильное изменение прибыли. Этот феномен называется эффектом операционного рычага.

Сила операционного рычага – это отношение маржинальной прибыли к собственно прибыли:

$$L = (S - V) / I,$$

где  $L$  - сила операционного рычага.

Сила операционного рычага показывает, на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на 100%:

$$L = \frac{\Delta I / I \times 100\%}{\Delta S / S \times 100\%}$$

т.е. если прибыль близка к нулю, то сила операционного рычага стремится к бесконечности даже самые слабые колебания объема производства вокруг критической точки вызывают сильные относительно колебания прибыли.

Зная силу операционного рычага, можно определить на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на определенный процент:

$$\Delta I / I \times 100\% = L \times \Delta S / S \times 100\%$$

Чем больше удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат, тем сильнее действует операционный рычаг. Мощный операционный рычаг – это высокий операционный риск. Поэтому в ситуации, когда спрос нестабилен, рекомендуется снижать постоянные затраты: даже небольшое снижение выручки вызывает резкое падение прибыли. Если спрос стабилен, целесообразно снижать переменные затраты на единицу продукции и наращивать постоянные затраты, так как это приведет к большому приросту прибыли.

Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. Критерием точности исчисления себестоимости служит не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие. Система «директ-костинг» в полной мере соответствует данному требованию, поскольку отслеживает причинно-следственные связи при отнесении затрат на объекты.

Определение оптимального объема партии продукции. Решение данной задачи актуально в ряде производственных ситуаций. При снабженческой деятельности позволяет адекватно соотнести затраты на транспортировку и на складское обслуживание. При планировании производственной программы появляется возможность определить объем производственной партии (заказа) с целью минимизации затрат. За счет управления размерами партий сырья, полуфабрикатов и готовых изделий предприятие в значительной степени способно восполнить потребность в необходимых оборотных средствах.

Нельзя делать вывод о том, что все переменные затраты влияют на решения об объемах производства продукции, а все постоянные затраты, напротив, не влияют на эти решения. Необходимо принимать во внимание тот факт, что затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существует большое количество затрат, которые в определенной ситуации по принятию решения являются переменными, в другой ситуации могут быть постоянными. Ответ на вопрос, считать данные затраты переменными или постоянными, зависит прежде всего от двух факторов: длительности периода, рассматриваемого для принятия решения; делимости производственных факторов.

В теории классификации затрат на постоянные-переменные западного управленческого (производственного) учета утверждается, что характер поведения расходов (переменный или постоянный) зависит от соответствующей производственной ситуации, в которой принимаются решения.

Даже если предприятие не работает, оно все равно должно выплачивать проценты на заемный капитал; эти проценты представляют собой постоянные затраты, так как их величина не

зависит от степени загрузки или объема производства. Эти же проценты становятся переменными, когда меняется ситуация для принятия решения, например предполагается продать предприятие. Если встал вопрос, производить, например, 1000 шт. изделий или закрыть предприятие, то все расходы становятся переменными.

Другая причина возникновения постоянных расходов – недостаточная делимость производственных факторов. Следствием ее является то, что многие затраты возрастают не постепенно с увеличением загрузки или объемов, а скачкообразно, ступенчато. Эти затраты постоянные для определенного интервала загрузки мощностей или ряда показателей объема производства, затем они резко повышаются и снова остаются неизменными для определенного интервала. Таким образом, важным положением теории классификации затрат (постоянные-переменные) является условность этой классификации, предпосылкой, что не существует вида затрат, который можно было бы по его существу отнести к переменным или постоянным; разделение затрат на постоянные-переменные во многом определяется конкретной ситуацией или проблемой по принятию решения.

Именно это служит исходным пунктом для дальнейшего развития классификации затрат на постоянные-переменные с точки зрения возможностей ее практического применения, так как названное выше положение теории и представляет с этих позиций наибольшую трудность.

Можно выделить два направления практического развития классификации затрат:

- деление затрат на постоянные-переменные в случае необходимости:

- совершенствование методов и способов такого деления.

В качестве примера, характеризующего первое направление, следует назвать классификацию на относительно прямые и относительно косвенные затраты. Согласно этой классификации калькуляционные объекты (объекты учета затрат) выделяются как по носителям затрат, так и местам их возникновения и даже периодам. В этом случае затраты вообще не разграничивают на постоянные и переменные. Что касается выделенного калькуляционного объекта, то понятие прямых и косвенных затрат становится относительным. Поскольку затраты каждого вида можно прямо отнести по меньшей мере на один объект калькуляции, даже если такой объект само предприятие, с этой точки зрения все затраты могут учитываться как прямые. А затраты, которые являются прямыми для специально выделенных калькуляционных объектов, будут накладными для расположенных иерархически ниже калькуляционных объектов. Так, заработную плату мастера можно рассматривать в качестве части прямых затрат данного центра затрат, и одновременно как часть накладных расходов по отношению к отдельным местам возникновения затрат данного центра затрат.

Такая классификация затрат положена в основу организации учета сумм покрытия по относительным прямым затратам (один из подходов к организации учета затрат по системе «директ-костинг» в Германии). При этой системе суммы покрытия (разница между выручкой и прямыми относительными затратами) определяются для каждого выделенного объекта калькуляции.

Другим примером развития данного направления может послужить нашедшая на Западе широкое практическое применение

классификация затрат на периодические и на изделие в зависимости от способа отнесения затрат на калькуляционные объекты.

Затраты на изделие больше зависят от процесса изготовления данного изделия, а значит, тесно связаны с объемами его производства и соответственно подвержены изменениям в результате колебаний объема или загрузки производственных мощностей. Периодические же затраты (определенного периода) больше связаны с процессом обслуживания и управления производством и зависят в значительной мере от длительности отчетного периода.

В данном случае только отчасти присутствует основной признак классификации затрат на постоянные и переменные – их отношение к объему производства, но данная классификация, во-первых, все же является дальнейшим развитием классификации затрат по отношению к объему, а во-вторых, имеющее в ней место некоторое смещение признаков оправдано удобством ее практического применения, в частности при организации системы управленческого (производственного) учета «директ-костинг».

Говоря о развитии классификации затрат на постоянные – переменные в другом направлении, нужно подчеркнуть, что его сторонники исходят из того положения, что ошибки, возникающие из-за условности и относительности такого деления затрат значительно меньше, чем информационные потери, которые можно понести, игнорируя его.

Руководителю любого предприятия на практике приходится принимать множество самых разнообразных решений по управлению затратами. Безусловно, в значительной мере специфика принимаемых решений определяется особенностями конкретного предприятия, его технологии, организационной структурой, положения на рынке. Но



существуют и стандартные решения, которые на практике приходится принимать каждому руководителю:

- решения об объеме и структуре выпуска;
- выбор между собственным производством и закупкой на стороне;
- решения об определении нижней границы цены продукции.

Рассмотрим критерии принятия таких решений.

Для принятия решений об объеме и структуре выпуска необходимо знать узкие места производства и сбыта:

- недостаточный спрос на определенные виды продукции;
- оборудование, мощность которого ниже, чем у других видов оборудования;
- дефицитные материалы;
- дефицитные рабочие специальности и др.

Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска в зависимости от наличия узких мест представлены в таблице 8.

Таблица 8

Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска

Загрузка мощностей и использование ресурсов	Критерий принятия решений	Описание критерия принятия решений
Без узких мест (недогрузка)	Удельная маржинальная прибыль	Производятся все виды продукции (услуг) с положительной маржинальной прибылью: $(p_i - k_{pi}) \geq 0$

Таблица 8 (продолжение)

Загрузка мощностей и использование ресурсов	Критерий принятия решений	Описание критерия принятия решений
Одно узкое место (полная загрузка)	Удельная маржинальная прибыль на единицу узкого места	Производство осуществляется в порядке убывания удельной маржинальной прибыли на единицу узкого места: $W_j = \frac{(p_j - k_j)}{tE_j} ; (j = 1, \dots, n)$
Множество узких мест (полная загрузка)	Упущенная выгода	Задача линейного программирования $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_j) X_j \rightarrow \max$ $T_j = \sum_{j=1}^n t_{ij} X_j ; (j = 1, \dots, n)$ $X_{Hj} \geq x_j ; (j = 1, \dots, m)$

$p_j$ -цена на продукцию (услуги) вида  $j$  ;

$k_{pj}$ -плановые переменные затраты продукции (услуг) вида  $j$  ;

$w_i$ -удельная маржинальная прибыль на единицу узкого места;

$t_{Ej}$ -объем потребления узкого места на единицу  $j$ -продукции (услуг);

$D$ -общая маржинальная прибыль (сумма по всем видам продукции и услуг);

$x_j$ -запланированный объем реализации продукции (услуг) вида  $j$  ;

$X_{Hj}$ объем спроса на продукцию (услуги) типа  $j$  ;

$T_j$ -имеющийся в наличии объем 1-го узкого места;

$T_{ij}$ -потребность в узком месте типа  $i$  для производства продукции (услуг) типа  $j$ .

В процессе принятия решений о цене на реализуемую продукцию менеджеру нельзя забывать, что в рыночных условиях цена на продукцию устанавливается в зависимости от спроса и предложения: из-за давления конкурентов зачастую предприятие не в силах диктовать свои условия покупателю. Поэтому предприятие должно знать, какова минимальная цена, по которой оно еще может позволить себе производить и продавать соответствующую продукцию.

Нижняя граница цены зависит от следующих факторов:

- вида сделки (традиционный ассортимент или дополнительный контракт);
- загрузки мощностей (недогрузка, полная загрузка, наличие узких мест).

Критерии принятия решений о нижней границе цены представлены в табл.9.

Таблица 9

Критерии принятия решений о нижней границе цены

Вид	Загрузка	Критерий	Критерии принятия решений
1	2	3	4
Традиционный ассортимент	Недогрузка или полная загрузка	Переменные затраты и плановая маржинальная прибыль	$p_j \geq k_j$ $\sum_{j=1}^n (p_j - k_j) \geq F$

Таблица 9 (продолжение)

Вид	Загрузка	Критерий	Критерии принятия решений
1	2	3	4
Дополнительный контракт	Недогрузка без узких мест	Переменные затраты, дополнительные переменные и постоянные затраты единицы продукции	$Pz = k_{pz} + \Delta k_{pz} + \frac{\Delta K_{Fz} T_z}{Xz}$
Дополнительный контракт	Полная загрузка одним узким местом	Релевантные затраты с учетом упущенной выгоды	$Pz = k_{pe} + \Delta k_{pe} + \frac{\Delta K_{Fze} T_e}{X_e} + \frac{p_j - k_{pj}}{tE_j} \times tE_z$
Дополнительный контракт	Полная загрузка с множеством узких мест	Релевантные издержки с учетом упущенной выгоды	<p>Задача линейного программирования:</p> $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_j) X x_j \rightarrow \max$ $T_j = \sum_{j=1}^n t_{ij} X x_j; (j = 1, \dots, n)$ $X_{Hj} \geq x_j (j = 1, \dots, m)$ $x_j \geq 0 (j = 1, \dots, m)$

$p_j$ -цена реализации продукции  $j$ -го вида;

$k_{pj}$ -плановые переменные затраты на производство продукции  $j$ -го вида;

$F$ -постоянные затраты;

$r_z$ -нижняя граница цены дополнительного контракта;

$k_{pz}$ -переменные затраты на производство единицы продукции;

$\Delta k_{pz}$ -прирост переменных затрат, вызванный выполнением контракта (например, повышенная оплата за сверхурочные);

$k_{Fz}$ -дополнительные постоянные затраты, вызванные выполнением дополнительного контракта (в месяц);

$T_z$ -количество месяцев, на которые выпадают дополнительные постоянные затраты;

$x_i$ -объем контракта;

$p_j$ -цена продукции  $j$ -го вида, исключенной из производственной программы с целью выполнения дополнительного контракта;

переменная себестоимость продукции  $j$ -го вида;

$t_{Ej}$ -потребление узкого места на единицу исключенного продукта  $j$ -го вида;

$t_{Ez}$ -потребление узкого места на единицу дополнительного контракта;

$D$ -общая маржинальная прибыль (сумма по всем видам продукции);

$x_j$ -запланированный объем реализации продукции вида  $j$ ;

$T_i$ -имеющийся в наличии объем  $i$ -го вида узкого места;

$t_{ij}$ -потребность в узком месте типа  $i$  для производства продукции типа  $j$ ;

$x_{Hj}$ -объем спроса на продукцию типа  $j$ .

В целях оперативного управления затратами применяются соответствующие методы оперативной диагностики, основанные на анализе отклонений фактических затрат и результатов от плановых.

## Выводы и предложения

На основании изучения и обобщения опыта учета затрат и исчисления себестоимости продукции птицеводства по центрам ответственности можно сделать некоторые выводы.

1. Развитие рыночных отношений в России означает полную самостоятельность предприятий как хозяйствующих субъектов. В этих условиях отражение в отчетности объективной информации по отдельным структурным подразделениям необходимо ее пользователям для оценки результатов деятельности предприятия с целью решения различных задач.

2. В российской управленческой практике пока еще преобладает узкая трактовка анализа деятельности предприятий, ограничивающая его сферой бухгалтерских данных. Доминируют подходы, сложившиеся в анализе хозяйственной деятельности, который исторически вырос из бухгалтерского учета. Между тем это два разных подхода – бухгалтерский и управленческий, во многом противоположные по своим концептуальным основам. Поэтому особое значение приобретают изучение, анализ международной системы построения учета и внедрение международных стандартов в практику отечественного бухгалтерского учета.

3. В практике функционирования зарубежных компаний, а также крупных отечественных предприятий особая роль отводится управленческому учету. При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

4. При решении управленческих задач во многих случаях испытывается недостаток именно аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления предприятием. Формирование учетно-отчетных единиц или центров ответственности на предприятии зависит от многих факторов. Главным из них является организационная структура предприятия. Исходя из этого разработана структура центров ответственности птицеводческих предприятий.

5. Степень применения управленческого учета по центрам ответственности для каждого предприятия индивидуальна. Оптимальный вариант применения управленческого учета в том или ином структурном подразделении может быть найден только после детального анализа конкретных условий и потребностей предприятия.

6. При организации управленческого учета по центрам ответственности необходимо знать, какие затраты должны включаться в издержки производства этих подразделений. Научно-обоснованная классификация затрат дает возможность усилить контроль за целесообразностью хозяйственных операций, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Классификация затрат по тому или иному признаку или по нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учета и анализа производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции. Наиболее распространенными признаками классификации являются следующие: по экономическим элементам, по статьям себестоимости, по отношению к технологическому процессу, по составу, по способу отнесения на себестоимость

продукта, по роли в процессе производства, по целесообразности расходования, по возможности охвата планом, по отношению к объему производства, по периодичности возникновения, по отношению к готовому продукту. Однако они не дают полной характеристики элементов затрат и в процессе анализа могут уточняться, в результате чего могут возникать затраты значительные и незначительные; затраты, которых нельзя или можно избежать; затраты, которые можно допустить при благоприятной конъюнктуре рынка; затраты, которых нельзя допускать ни при каких обстоятельствах. Деление затрат имеет важное значение для выбора системы учета, построения аналитического учета, анализа безубыточности производства, обоснования альтернативных издержек.

7. Предлагается вариант учета амортизационных отчислений. Понятие амортизационный фонд необходимо восстановить и в плане счетов ввести соответствующий счет, тесно увязав его с процедурами учета капитальных вложений, ввода их в эксплуатацию, накопление и расходование денежных средств на эти цели.

8. Применяемые на птицеводческих предприятиях системы калькулирования себестоимости продукции нуждаются в улучшении. Калькулирование себестоимости продукции на уровне прямых (переменных) расходов, осуществляемое в системе «директ-костинг», значительно повышает точность калькуляций, поскольку в этом случае в них включаются только расходы, непосредственно связанные с производством данной продукции, и ее себестоимость не искажается в результате косвенного распределения большого количества постоянных расходов. Это ведет к снижению объема учетно-калькуляционных работ.



9. Нормативные калькуляции продукции по переменным затратам – один из элементов интеграции «директ-костинга» и нормативного учета, положительно влияющий на оперативность и аналитичность производственного учета. Для этого необходимо совершенствование организационно-экономического механизма организаций и их сегментов; упорядочение показателей подразделений; методики учета и контроля отклонений затрат от нормативов; использование их для анализа, сводной отчетности и калькуляционных расчетов. Это создаст все необходимые условия для полного перехода к попроцессно-нормативному методу учета в сочетании с системой «директ-костинг».

10. Ведение управленческого учета по центрам ответственности осуществляется на базе строгого бюджетирования. Бюджеты могут быть как для предприятия в целом, так и для его подразделений.

11. Снижение себестоимости птицеводческой продукции будет достигаться тем успешнее, чем лучше будет осуществляться внутренний контроль за использованием материально-денежных средств. Анализ расходов на производство, выхода продукции и факторов, влияющих на ее величину должен осуществляться путем организации службы внутреннего аудита. Она может функционировать в виде аудиторской бригады, состоящей из ведущих специалистов предприятия с четким распределением обязанностей между ними.

12. Себестоимость продукции птицеводческих предприятий Саратовской области находится в большой зависимости от влияния многочисленных факторов. Поиск конкретных путей снижения себестоимости предполагает глубокий и всесторонний анализ формирующих его величин. В этой связи возникает необходимость

улучшения организации анализа себестоимости продукции. Анализ необходимо вести по нескольким направлениям:

- а) анализ факторов, определяющих величину продуктивности птицы;
- б) анализ затрат, определяющих величину затрат на ее содержание;
- в) анализ текущего и будущего состояний объекта с применением вероятностного подхода.

13. Важным моментом для улучшения анализа себестоимости продукции является устранение несопоставимости статей затрат в различных документах и регистрах. Для этого необходимо решить вопрос о номенклатуре статей затрат. Предлагаемая в данной диссертационной работе номенклатура статей затрат отражает особенности птицеводческой отрасли и позволяет объективно определять себестоимость продукции.

## Библиографический список используемой литературы

1. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.46 4.1 С.27.
2. Айзенштадт А. Американский эксперт о советском птицеводстве// Птицеводство. -1993. -№ 4.-С. 29-30.
3. Алехин Б.И. Рынок ценных бумаг. Введение в фондовые операции.- С.:СамВен, 1992.-160с.
4. Аксененко А. Ф. Информационное обеспечение экономического анализа. М.:Финансы.1978.-80с.
5. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: Учет и анализ.-М.:Экономика, 1984.-168с.
6. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. -М.:МГУ, 1984. -269с.
7. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие// Бухгалтерский учет.-1992.-№4.-С.7-9.
8. Аксененко А.Ф. и др. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений// А.Ф.Аксененко,М.С., Бобиженков, Ж.Ж.Пиримбаев.-М.: 1994.-127с.
9. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития.-М.: Финансы и статистика. 1983.-224с.
10. Акулич Ю.А. Некоторые вопросы анализа в новых условиях хозяйствования: бух. учет, контроль, финансы, кредит и статистика. Минск, вып. № 22, 1991.-80с.
11. Алборов Р.А. Организация учета по центрам ответственности и трансфертное ценообразование для оценки их деятельности //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-1999.-№7.-С.35-38.

12. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учеб. пособие/ Сост. В.В.Нитецкий, Н.Н.Кудрявцев. –М.: Дело, 1996.-448с.
13. Аудит: Учебник для вузов/ В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А.Савин и др.; Под ре. Проф. В.И.Подольского.- 2-е изд., перераб. и доп. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.-655с.
14. Бак Г., Де Брюин Е. Аудиторская проверка хозяйственной деятельности//Контроллинг.-1992.-№1.-С.82-94.
15. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия.//Бухгалтерский учет.-1995 .-№ 1 .-С.52-58.
16. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Современная постановка бухгалтерского учета на предприятии/УБухгалтерский учет.-1992.-№10,11,12.
17. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник.-3-е изд., перераб. -М.:Финансы и статистика, 1993.-288с.
18. Бакетт М. Фермерское производство: организация, управление, анализ/ Пер. с англ. А.С.Каменского; Предисл. В.Ф.Башмачникова.- М.:Агропромиздат, 1989.-464с.
19. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта: Учеб.пособие.-М.:Финансы и статистика, 1994.-80с.
20. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития.-М.:Финансы и статистика, 1984.-214с.
21. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита.-М.:Информационно-издательский дом «Филинь», 1995.-448с.
22. Безруких П.С. Учет и контроль себестоимости продукции.- М.:Финансы, 1974.-320с.

23. Белов Н.Г., Орлов В.А. Организация первичного учета в сельскохозяйственных предприятиях.-М.:Статистика. 1973.-273с.
24. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза.-М.: «Дело ЛТД»,1993.-272с.
25. Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйст-ве.Мн.,1990.-284с.
26. Беляев Ю.А. Дефицит, рынок и управление запасами: Н.-п. лит-ра.-М.: Изд-воУДН, 1991.-230с.
27. Блауберг И.В., Садовский В.Н. и др. Системный подход в современной науке.-В кн.: «Проблемы методологии системного исследования».-М.:1970.-384с.
28. Бортник Н.А., Бортник А.Н., Мех Я.В. Внутренние резервы предприятия: учет, контроль и анализ. Саратов: Издат. Центр СГСЭУ, 2000. 88 с.
29. Бровина Т.М. О влиянии факторов на себестоимость продукции/ Бухгалтерский учет.-1990.-№ 12.-С.28-31.
30. Булатов А. О выживании агропромышленного комплексаУ/Российский экономический журнал. -1995.-№5-6.-С.69-76.
31. Бухгалтерский учет и экономический анализ в рыночной экономике/Под ред.проф. Соколова Я.В.-Спб.: 1992. -79с.
32. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в условиях рыночной экономики: материалы семинара.-М.:ЦРДЗ, 1991. -122с.
33. Бухгалтерский учет: Учебник/П.С.Безруких, Кондраков Н.П., В.Ф.Палий и др.; Под ред. П.С.Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 1994.-528с.

34. Бухгалтерский учет в условиях перестройки управления экономикой/А.К.Кашаев, Я.И.Цвейбак, О.М.Островский и др; Под ред. И.В.Пантелеева.-М.:Финансы и статистика, 1989.-176с.
35. Бухгалтерский учет: Учебник/П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, Н.П.Кондраков и др.; Под ред. П.С.Безруких.-3-е изд., перераб. и доп.- М.: Бухгалтерский учет, 1999.-624с.
36. Бухгалтерский учет: Учебник/И.Е.Тишков, А.И.Болдинова, Т.Н.Дементей и др.: Под общ. ред. И.Е.Тишкова.-Мн.: Выш.шк.,1994.-688с.
37. Бычков М.Ф. Журнально-ордерная форма учета на сельскохозяйственных предприятиях.-2-изд.,испр.- М.:Агропромиздат,1986.-138с.
38. Бычкова С.М. Аудиторские проверки сельскохозяйственных предприятий//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-1995.-№9.-С.33-37.
39. Бычкова С.М. Актуальные вопросы аудиторской деятельности// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-1993.-№5.-С.39-40.
40. Бычкова С.М. Доказательства, используемые при аудиторской проверке// Бухгалтерский учет.-1993.-№7.-С.26-28.
41. Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет.-2000.-№18.-С.53-58.
42. Васин Ф.П. К вопросу о классификации затрат на производство// Бухгалтерский учет.-1995.-№4.-С.52-53.
43. Васькин Ф.И. Организация бухгалтерского учета - на уровень современных требований// Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях.-1987.-№1.-С.2-7.

44. Ватке Д.А. Экспертные системы: цель аудита и инструмент аудита.// Контроллинг.-1991 .-№2.-С. 108-112.
45. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность, Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. – М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 2000. – 192 с.
46. Внутрихозяйственный аудит в предприятиях агропромышленного комплекса РФ (сборник нормативно-методических материалов по внутреннему аудиту). Выпуск №1, М.: Российская академия менеджмента и агробизнеса, 1994.-54с.
47. Волков Н.Г. Руководство по бухгалтерскому учету на предприятиях/ М.: Изд-во «Бизнес-карта», 1994.-204с.
48. Вовнянко И.П. Эффективность стандартизации в птицеводстве// Достижения науки и техники АПК.-1990.-№5.-С.4-5.
49. Воропаев Ю.Н. Перспективы развития аудита в России// Бухгалтерский учет.-1994.-№5.-С.29-30.
50. Ворст И., Ревентлоу П. Экономика фирмы: Учеб./ Пер. с датского А.Н.Чеканского, О.В.Рождественского.-М.: Высш. шк., 1994.-272с.
51. Газизов Г., Сайфуллин Ф. По пути научно-технического прогресса // Птицеводство.- 1996.-№3-С. 19-20.
52. Гарифуллин К. М. Нормативный учёт в промышленном птицеводстве. -М.: Россельхозиздат. 1975.-78с.
53. Гарифуллин К. М. Учёт и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции. - Казань: Изд-во КГУ, 1986.-148с.
54. Голованов А.А. Определение плановой себестоимости сельскохозяйственной продукции с применением метода анализа приращений затрат - в сб. под ред. Шеремета А.Д. и Аксененко А.Ф. «Учёт и экономический анализ в условиях современных форм

хозяйствования». М. изд. Министерства финансов СССР, 1990.- С. 31-33.

55. Голованов А.А. Учёт и анализ затрат на производство сельскохозяйственной продукции в условиях становления рыночных отношений (вопросы методологии и методики) Автореферат диссертации на соискание учёной степени д.э.н., М.: 1993.

56. Голуб Л. К. Исчисление себестоимости продукции бройлерных цехов птицефабрик /в сб. «Бухучёт, контроль, финансы, кредит, статистика», Минск, вып. 22.-1992.-С.86.

57. Гончаров М. Экологические проблемы сельскохозяйственного производства. -Львов: Вышш. шк., 1986.-286с.

58. Горелкина И.А. Совершенствование формирования затрат и исчисления себестоимости продукции в специализированных птицеводческих предприятиях/Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н., Воронеж. 1991.-13 с.

59. Гутцайт Е.М. Методологические проблемы аудита// Аудиторские ведомости.-2002.-№1.-С.47-50.

60. Давыдов Б.А. Общественно необходимые затраты труда и издержки производства,, в сборнике научных трудов «Издержки производства и пути их сокращения», Тула, 1985.-138с.

61. Данилевский Ю.А. Аудит: вопросы и ответы. М.: Бухгалтерский учет, 1993.-112с.

62. Данилевский Ю.А. Аудиторская проверка калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг)// Бухгалтерский учет. - 1996. - №2.-С.34-36.

63. Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения. М.: Финансы и статистика, 1992. - 140с.



64. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. М.: Финансы и статистика, 1992. - 136с.
65. Данилевский Ю.А. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов: Учебное пособие.-М.: Бухгалтерский учет, 1994.- 144с.
66. Додж Рой Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ. С.А.Стукова. -М.: 1992. - С.1 12.
67. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. - 560с.
68. Евстратова А.М. Современные породы и кроссы, используемые в промышленном птицеводстве, М., 1980. - 72с.
69. Егоров А. Стимуляторы продуктивности// Птицеводство. - 1989. - №8. -С.25-26.
70. Елисеева М., Соколов Я. Выборочный метод в аудите// Вестник статистики.- 1993 .-№9.-С.52-58.
71. Животноводческие комплексы и охрана окружающей среды. Под ред. Е.А. Башмакова. М.: Агропромиздат, 1991.-111 с.
72. Заболотников А.А. Справочник птицевода, 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Московский рабочий, 1984.-255с.
73. ЗаверюхаА. Птицеводам нужна поддержка// Птицеводство.-1996.- №4.-С.2-5.
74. Зернов Л.С., Зувев М.П., Капелюш С.М. и др. Основы бухгалтерского учета в торговле.-М.: Экономика, 1981.- С.3.
75. Зинченко А.П. Состояние и использование ресурсов сельского хозяйства// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.- 1995.-№7,9.

76. Зинченко А.П. Эффективность сельскохозяйственного производства в Нечерноземной зоне РСФСР.-М.: Колос, 1979.-224с.
77. Злочевская К. Современный генофонд сельскохозяйственной птицы// Птицеводство.-1995 .-№ 1 .-С. 14-16.
78. Иванов А.В., Иванова И.А., Бухгалтерский учет и формирование хозяйственных отношений на предприятиях в условиях рынка. Бух. учет, финансы, кредит и статистика, Минск, вып. № 23, 1992.-138с.
79. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования// Бухгалтерский учет.- 2000.- № 1 .-С .56-59.
80. Измалков А.М. Анализ хозяйственной деятельности в системе поиска резервов повышения эффективности производства/ в сб. тр. «Экономика отраслей АПК в условиях перехода к рыночным отношениям», Воронеж, 1995.-С.150-152.
81. Интенсивное развитие агропромышленного комплекса/ А.М.Емельянов, А.И. Иевлев, А.А. Никонов и др. / Под ред. А.М. Емельянова. М.: Агро-промиздат, 1986.-255с.
82. Камышанов П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок). -М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг». 1994.-78с.
83. Карелина О., Тыщенко Е., Архипов В. Программа автоматизации расчета технологического графика // Птицеводство.-1996.-№6.-С.7-9.
84. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-350с.
85. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник.-М.: Финансы и статистика, 1996.-192с.

86. Кованов С.И., Свободин В.А. Экономические показатели деятельности сельскохозяйственных предприятий: Справочная книга.- М.: Агропромиз-дат, 1985.-239с.
87. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет.-М.: Финансы и статистика, 1994.-464с.
88. Коммерческий словарь. Под общ. ред. А.И. Азрилияна. -М.: Фонд «Правовая культура», 1992.-321с.
89. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит в условиях рынка. М.: НКЦ Перспектива, 1992.- 191 с.
90. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001.-160с.
91. Котов Н., Панин И., Дементьев Н. Расчет рецептов комбикормов// Птицеводство.- 1996.-№3 .-С.41 -42.
92. Крикунов А.В. О Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» // Аудиторские ведомости.-2001.-№10.-С.3-17.
93. Крикунов А.В. Важный этап развития российского аудита //Аудиторские ведомости .-2001.-№11.-С.7-18.
94. Кропивко М.Ф. Информационная система предприятия и компьютерные технологии // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-1993.-№10.-С.13-15.
95. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. -М.: Статистика, 1980.-168с.
96. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. -М.: Финансы и статистика, 1988.-165с.
97. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. – СПб.: СПбГИЭА, 1999.-132с.
98. Левин В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета. -М.: Финансы и статистика, 1990.-158с.

99. Лисецкий А.С. Бухгалтерский учет в производственных объединениях по птицеводству. М.: Статистика, 1978.-136с.
100. 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.
101. Луговой В.А. Взгляд налогоплательщика: о методологии учета для целей налогообложения и общих принципах отнесения затрат на себестоимость // Бухгалтерский учет.-1997.-№1.-С.69-70.
102. Лукьянов В. Проблемы технической оснащенности отрасли // Птицеводство.-1996.-№1.-С.28-32.
103. Ляшенко В.Я., Лисецкий А.С. Бухгалтерский учет в птицеводстве -М.: Финансы и статистика, 1983.-166с.
104. Мазурова И.И., Астапенко З.И., Брылева Н.Д. Лекции по анализу хозяйственной деятельности предприятий - Спб.: изд-во СПбУЭФ, 1993.-72с.
105. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю.Г.Жукова и С.Н.Зайцева / Под ред. С.А. Николаевой. - М.: Финансы и статистика, 1993.-96с.
106. Макарьева В.И. Комментарий к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции. М.: Бухгалтерский учет, 1992.-80с.
107. Макарьева В.И. Комментарий к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции и о порядке формирования финансовых результатов. -М.: Финансы и статистика, 1993.-110с.
108. Макарьева В.И. Методология бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики. -М.: НПКиФ «Ланке» (серия журнала «Консультант») -1993.-136с.

109. Макарьева В.И. Учет в условиях рынка: Консультация .-М.: Финансы и статистика, 1992.-80с.
110. Макконнелл Кэмпбелл Р., Брю Стэнли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2т.: пер. с англ. 11-го изд. Т.2. -М.: Республика, 1993.-400с.
111. Малева С., Санин Г. Используя внутренние резервы // Птицеводство.-1996.-№1.-С.7-9.
112. Малые предприятия. -М.: Ось-89, 1996.-64с.
113. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета; Учеб. пособие для с.-х. вузов. -М.: Финансы и статистика, 1981.-263с.
114. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: Какой она была? -М.: Финансы и статистика,"! 995.-301с.
115. Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования// Бухгалтерский учет.-1979.-№10.-С.17-23.
116. Маслиев И.Т. Пути снижения затрат и кормов в птицеводстве, Загорск, 1975.-98с.
117. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. Вып. 5,6,7: Международные нормативы аудита. М.: Фирма «Аудиттрей-динг», 1992.
118. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.-1993.-№7.-С.21-44.
119. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету в условиях рыночной экономики в системе агропромышленного комплекса. -М.: Известия, 1992-221с.

120. Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета на агропромышленных предприятиях. -М.:

Известия, 1994.-143с.

121. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. // Бухгалтерский учет.-1995.-№12, С.60-62.

122. Могилевич Р.Б., Понеделкова О.И., Попова В.И. Хозяйственный механизм и экономический анализ, в сб. научных трудов «Методы хозяйствования в условиях планово-рыночной экономики». М.: 1991-С.24.

123. Моисеева И. Состояние птицеводства в России // Международный сельскохозяйственный журнал, 1993.-№5-6, С.66-70.

124. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. -М.: Финансы и статистика, 1994.-175с.

125. Нерубенко Г. Выход из кризиса возможен // Птицеводство.-1996.-№4.-С.5-7.

126. Нерубенко Г. О состоянии и перспективах развития птицеводства в России // Птицеводство.-1993 .-№ 1 .-С.4-6.

127. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета:

Пер. с англ. .-М.: Финансы и статистика, 1994.-486с.

128. Николаева С.А. Особенности учета и затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. -М.: Финансы и статистика. 1993.-128с.

129. Николаева С.А. Учетная политика предприятия.-М.: ИНФРА-М, 1995.-176с.

130. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет.-1996.-№ 1-3.-С.47.
131. Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Нормативные документы, комментарии / Автор комментариев д-р экон. наук, проф. П.С.Безруких.-Вып. 5(31). -М.: ФБК, 1996-144с.
132. Новиченко И.И. Система нормативного учета и контроля издержек производства // Бухгалтерский учет.-1999.-№10.-С.73-75.
133. Новый план счетов бухгалтерского учета.-8-е изд. -М.: ИНФРА-М, 1996.-192с.
134. Нормы и рационы кормления сельскохозяйственных животных // Справочное пособие под редакцией академика ВАСХНИЛ Калашникова А.П. и члена-корреспондента ВАСХНИЛ Клейменова Н.И. -М.: Агропромиздат, 1985.-328с.
135. Об аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 7 августа 2001г. № 119-ФЗ.
136. «О бухгалтерском учете». Федеральный Закон от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ // Экономика и жизнь.-1996.-№48.-С.17.
137. Овсийчук М.Ф., Скачко Г.А., Сидельникова Л.Б. Бухгалтерский учет и финансовый анализ деятельности на предприятиях различных форм собственности. М.: Аудиторская фирма «Совет», 1994.-163с.
138. О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости.-2002.-№1.-С.3-5.
139. Основные направления совершенствования бухгалтерского учета и контроля в условиях рыночной экономики (Научный редактор Н.Т. Белуха), Киев; об-во «Знание»; Украина, 1991.-59с.

140. Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России / Под ред. и с комментариями А.С.Бакаева. -М.: Бухгалтерский учет, 1995.-240с.
141. Основы предпринимательской деятельности (Экономическая теория. Маркетинг. Финансовый менеджмент.) / Под ред. В.М. Власовой. -М.: Финансы и статистика, 1995.-496с.
142. Основы рыночной экономики. (Под ред. Кумаева В.Д. и Домненко Б.И.) М.: 1991.-С.8-22.
143. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет.-2000.-№ 17 . -С. 58-62.
144. Палий В.В.,Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет.-2001.-№ 7 .-С. 72-78.
145. Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета. 2001 г.- М.: «Проспект», 2001.-200с.
146. Парфенова А. Роль внутрихозяйственного расчета в экономии ресурсов // Птицеводство.-1996.-№ 1 .-С.9-10.
147. Патров В.В., Ковалев В.В. Как читать баланс. 2-е изд. перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1994.-256с.
148. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета // Бухгалтерский учет.-2000.-№ 17 .-С. 58-62.
149. Петрова В.Н. Системный анализ себестоимости. М.: Финансы и статистика, 1986.-175с.
150. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учет.-1996.-№8.-С.27.
151. Пизенгольц М.З. Новые формы первичной документации в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учет. 1996.-№ 11.-С.32-36.



152. Пизенголец М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет.-2000.-№19.-С.60-62.
153. Пирожкова Н.А. Проблемы ценообразования и учет затрат // Бухгалтерский учет.-1995.-№1.-С.12-19.
154. Письменная Д.Н. Формирование пакета внутрифирменных стандартов аудита //Аудиторские ведомости.-2001.-№6.-С.64-71.
155. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета: Метод, пособие / Руководитель авторского коллектива А.С. Бакаев. -М.: Изд-во «ФБК»,1996.-384с.
156. Политическая экономия. (Учебное пособие) М.: 1993.-386с.
157. Полковский Л.М. и др. Автоматизация учета на базе персональных ЭВМ / Л.М. Полковский, С.А.Зайдман, М.Е. Беркович. -М.: Финансы и статистика, 1991.-192с.
158. Полный Гражданский кодекс России. 2-е изд. -М.: ИНФРА-М, 1995.-384с.
159. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» // Аудиторские ведомости. -1999.-№6.-С.3-7.
160. Практикум по птицеводству: Учебное пособие для высших сельскохозяйственных учебных заведений. / И.В.Пигарева и др., -М.: Колос, 1981.-288с.
161. Прогрессивная технология производства яиц на птицефабриках и пти-цесовхозах // Методические рекомендации, 4.1, Загорск, 1984.-С.4-5.
162. Производство мяса птицы. Содержание бройлеров, ремонтного молодняка и родительского стада мясных кур // Типовые технологические процессы, ОСТ 10105-88, ВНИТИП, 1988.-11с.

163. Промышленное птицеводство / Составил В.И. Фисинин, - 2е издание, перераб. и доп., -М.: Агропромиздат, 1991.-198с.
164. Радаев В.В. Новое предпринимательство в России. (Первые результаты исследования) М.: РАИ, 1993.-43с.
165. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях. Учеб. пособие для с-х вузов. М.: «Статистика», 1976.-166с.
166. Развитие хозрасчета на современном этапе / В.В.Радаев, В.Ф. Прауде, В.П. Москаленко и др. -М.: Наука, 1990.-208с.
167. Разъяснения по применению Положения о составе затрат // Бухгалтерский учет.-1995.-№10.-С.9-21.
168. Рапопорт М.М. Учет и аудит: проблемы подготовки кадров // Бухгалтерский учет. - 1991.-№2. -С. 7-12.
169. Ревенко П.В., Вольфман Б.А., Киселева Т.Н. Финансовая бухгалтерия: В 4 кн. Учебное пособие в комплекте с рабочей программой для компьютера Кн.4: Бухгалтерский учет на компьютере: Рук. пользователя.-2-е изд., доп. -М.: ИНФОСОФТ; ИНФРА-М, 1994.-161 с.
170. Рынок ценных бумаг. -М.: Финансы и статистика, 1993. - 144с.
171. Савенков В. В новых экономических условиях // Птицеводство.- 1996.-№5.-С.6-8.
172. Сандрикова Т.С. Исчисление и анализ себестоимости продукции птицеводства, -М.: Колос, 1982.-110с.
173. Санталов В. Резервы повышения эффективности птицеводства // Экономика сельского хозяйства России. - 2000.-№9.-С.15.
174. Сбалансированное кормление сельскохозяйственных животных и птиц на основе полнорационных кормов под редакцией К.И. Карюниной -М.: Колос, 1983.-168с.

175. Серова Е. Особенности государственной поддержки аграрного сектора в России // Вопросы экономики.-1996.-№7.-С.88-100.
176. Смекалов П.В. Противозатратный механизм в системе АПК / Нормативно-чековая система планирования, учета и контроля затрат в АПК: На-учн. тр. ЛСХИ, Л.; 1988.-С.4-6.
177. Смирнов И.А. и др. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий (И.А. Смирнов, П.В. Смекалов, Д.Ф. Устюжанина) М.: Агропрбмиздат, 1986.-192с.
178. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность //Бухгалтерский учет.-2000.-№18.-С.50-52.
179. Справочник финансиста государственного предприятия (объединения) Справ, изд. / Под ред. М.В. Романовского, И.Н. Лазарева, В.В. Бочарова. 5-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1990.-462с.
180. Степанов Ю.М. Экономика и резервы производства -М.: Московский рабочий,1986.-86с.
181. Стуков С.А., Голышев В.Д. Введение в аудит // Аудиторский вестник Вып.1. М.: Тарвер, 1992.-С.128.
182. Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. -М.: Финансы и статистика, 1991.-176с.
183. Стуков С.А. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему // Бухгалтерский учет.-1991.-№2.-С.20-25.
184. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля, М.: Финансы и статистика, 1988.-223с.
185. Стуков С.А. Проблемы дальнейшего развития системы производственного учета, в сб. научных трудов КГУ. - Калинин, 1988.-С. 10-18.

186. Стюарт Тэрли. Внутренний и внешний аудит и управление // Контроллинг. 1991.-№4.-С.100-117.
187. Совершенствование технологии производства продукции птицеводства / Ред. кол. А.И. Фомин и др., - Краснодар, 1980.-136с.
188. Совершенствование технологии производства яиц и мяса птицы. Под ред. Киселева А.Ю..М.: 1976.-148с.
189. Соколов Я.В. Создание института присяжных бухгалтеров в России// Бухгалтерский учёт. - 1992.-№3. - С.4-7.
190. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. 4.1-2. Воронеж, 1993.-С.160.
191. Терехов А.А. Аудиторство хозяйственных систем // Бухгалтерский учет.-1990.-№1.-С. 17-20.
192. Технология производства продуктов птицеводства на промышленной основе: Учебное пособие для средних сельскохозяйственных учебных заведений / И.В. Пигорев и др. - 2е издание, перераб. и доп., -М.: Колос, 1981.-221с.
193. Тишков И.Е., Фам Ван Хоан. Основные направления перестройки учета имущества, затрат и результатов производства в условиях перехода к рыночным отношениям, в сб. трудов «Бухгалтерский учет, финансы, кредит и статистика». Вып. № 23, Минск, «Вышэйшая школа», 1992. - С. 10.
194. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. -М.: Финансы и статистика, 1991. - 160с.
195. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. -М.: Финансы и статистика, 1991.- 176с.
196. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 512с.

197. Учет себестоимости в управлении производством, -М.: Финансы, 1978. - 126с.
198. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422.
199. Финансовое планирование деятельности малых предприятий США. -М.: СП «Крокус Интернешнл», 1993. - 162с.
200. Фисинин В. Тенденции развития мирового птицеводства // Птицеводство. - 1991.-№4.-С.29-30.
201. Фисинин В. Научно-технические разработки - в производство // Птицеводство.-1996.-№4.-С.11-13.
202. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. -М.: Аудит, Юнити, 1994, - 286с.
203. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: 2002.
204. Шагиев М. Сохранить отрасль // Птицеводство.- 1996. - №3 . -С.2-7.
205. Шишкин А.К., Вартанян С.С., Микрюков В.А. Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерческих предприятиях: Практ. руководство 3-е изд., доп. -М.: ИНФРА-М, 1996. - 268с.
206. Шишкова Т.П. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект // Бухгалтерский учет. - 1996.-№3. -С.52.
207. Штейнман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях: учебное пособие для вузов. -М.: Аг-ропромиздат, 1990. - 143с.
208. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях. -М.: Финансы и статистика.- 1983.-160с.

209. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. - М.: 2001.
210. Экономика промышленного птицеводства / Под ред. К.И. Карюниной, -М.: Колос, 1983.-321с.
211. Экономика сельского хозяйства / Под ред. академика ВАСХНИЛ В.А. Добрынина, -М.: ВО Агропромиздат, 1990.-423с.
212. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. Семенова В.М.. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2001.- 360с.
213. Экономическая реформа и рыночные отношения в АПК (Нормативные документы), вып.2., М: 1992.-381с.
214. Яругова Алиция Управленческий учет: опыт экономически развитых стран// Пер. с польск. Предисловие Я.В.Соколова.-М.: Финансы и статистика, 1991.-240с.
215. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – 2<sup>nd</sup> ed. – L., 1990.
216. Biergans E. Grenzkostenrechnung-Direct Costing - Moderne Kostenrechnung in der Brauerei.-Numberg, 1968.
217. Hilton, Ronald W. Managerial accounting. McGraw-Hill Inc., 1994, USA.
218. Garrison, Ray H. Managerial accounting. Irwin Inc., 1994, USA.
219. Government Auditing Standards. –Washington, Gov. print. off., 1994.
220. Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer . – Dusseldorf, IDW-Verlag GmbH, 1990.

## Динамика производства продукции птицеводства в Саратовской области.

Специализированное производство	1989 г.	1995 г.	2000 г.	2001г.	2001 г. в % к 1989г.
Поголовье птицы, тыс.гол.	9529	4100	31,67	3165	33
Мясо птицы, тыс.тонн	36,3	10,2	13,2	14,1	39
Яйца, млн.штук	590	203	353	346	59

Примечание: Сокращение поголовья птицы в специализированном птицеводстве России составило за этот период около 50%.

Справочно: средняя себестоимость 10 штук яиц – в Саратовской области 8,38 руб.; в Волгоградской (ПТФ «Волга») - 7,68 руб.; в Оренбургская (ПТФ «Оренбургская») – 5,88; в Тюменской (ПТФ «Боровская») - 6,37 и т.д.

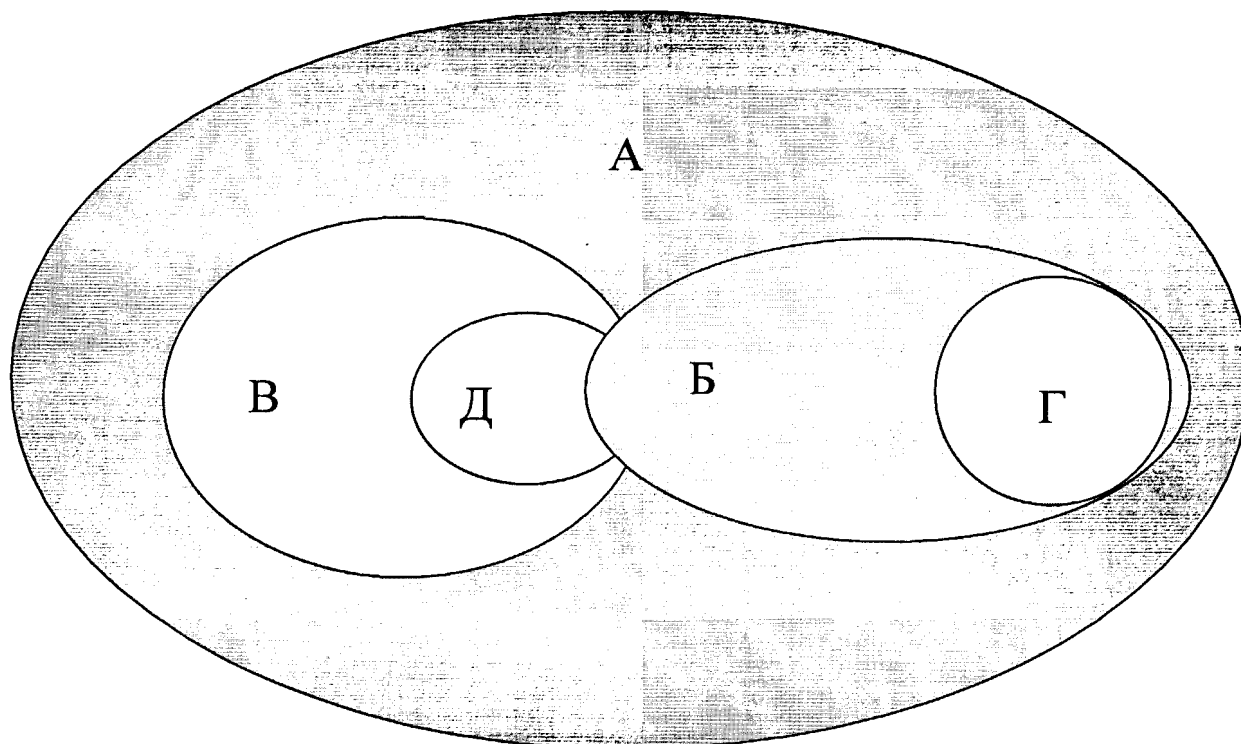
## Приложение 2

### Структура себестоимости привеса птицы по статьям себестоимости на птицефабрике "Михайловская"

Статьи затрат	2000 г.				2001 г.			
	Всего		В расчете, руб.		Всего		В расчете, руб.	
	Тыс. руб.	% к итогу	На 1 ц. приве.	На 1 голову	Тыс. руб.	% к итогу	На 1 ц. Приве.	На 1 голову
Оплата труда	3177	2,07	35	0,51	4591	2,59	56	0,81
Корма	74968	48,56	726	12,01	95845	54,16	1153	17,07
Работа техники	12162	7,86	104	1,95	12929	7,29	188	2,30
Текущий ремонт	12616	8,18	109	2,02	10681	6,04	164	1,90
Электроснабжение	4810	3,10	53	0,77	4028	2,28	43	0,72
Теплоснабжение	3721	2,43	41	0,59	3654	2,06	39	0,65
Амортизация	12525	8,13	138	2,01	468	0,27	5	0,08
Потери от падежа	3993	2,6	44	0,64	14147	8,00	151	2,60
Прочие	15157	9,79	160	2,43	19769	11,18	261	3,52
Накладные расходы	11254	7,28	124	1,72	10868	6,13	156	1,94
Итого	154383	100,0	1534	24,65	176980	100,0	2226	31,59



**Взаимосвязь видов учета**



А – бухгалтерский учет

Б – финансовый учет

В – управленческий учет

Г – налоговый учет

Д – производственный учет

УТВЕРЖДАЮ

Ген. директор \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**План**  
Работы главного аудитора на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

№ п/п	Содержание работ	Сроки выполнения	Ответственный за выполнение
1	Аудиторская проверка кассы		
2	Подготовка справки по результатам проверки и представление предложений по ликвидации недостатков Ген. директору		
3	Проверка учета готовой продукции		
4	Подготовка справки по результатам проверки и предложений		
5	Аудиторская проверка формирования затрат на производство продукции птицеводства		
6	Подготовка справки по результатам проверки		

7	Проверка зоотехнических условий производства		
8	Подготовка справки по результатам проверки и представление предложений Ген. директору		
9	И т. д.		
10	Организация подготовки предприятия к внешней аудиторской проверке		

Приложение 5

**ПРОГРАММА**

**Аудиторской проверки затрат  
в птицефабрике “Михайловская”**

За 200\_\_ г.

Начало проверки “\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_ г.

Окончание проверки “\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_ г.

№ п/п	Объекты аудиторской проверки	Методы, приемы, действия	Проверяемые периоды и объем проверки
1	Наличие, поступление и реализация основных средств	Инвентаризация, встречная проверка, воссоздаие утраченных реквизитов	Отчетный период, выборочно за март, декабрь
2	Износ основных средств и нематериальных активов	Документальная проверка начисления износа, сопоставление норм и фактических расходов	Сложная проверка
3	Расходы кормов, сырья и др. материальных ценностей	Документальная проверка арифметическая проверка	Сложная проверка по местам возникновения и центрам ответственности
4	И т. д.		
5	Учет и отчетность	Документальная проверка, арифметическая проверка, логическая проверка	Выборочно

АУДИТОР \_\_\_\_\_