

Федеральное агентство по образованию
Байкальский государственный университет экономики и права

Г.В. Максимова
В.И. Самаруха
А.В. Распутина

**ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Иркутск
Издательство БГУЭП
2009

УДК 657.47:636
ББК 65.05
М17

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. С.С. Ованесян
канд. экон. наук, доц. Г.Г. Печенникова

Максимова Г.В., Самаруха В.И., Распутина А.В.
М17 Формирование себестоимости продукции птицеводческих
организаций. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. – 162 с.

ISBN 978-5-7253-1908-8

Исследуются современное состояние птицеводства Иркутской области, теоретические основы совершенствования организационной структуры управления и формирование себестоимости продукции птицеводческих организаций.

Для научных работников, аспирантов, магистрантов и студентов.

ББК 65.05

ISBN 978-5-7253-1908-8

© Максимова Г.В., Самаруха В.И.,
Распутина А.В., 2009
© Издательство БГУЭП, 2009

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	6
1.1. Современное состояние и развитие птицеводческих организаций Иркутской области	6
1.2. Теоретические основы управления птицеводческими организациями и формирование структурных технологических производственных подразделений ...	23
1.3. Влияние отраслевых особенностей организации производства на формирование затрат и калькулирование себестоимости в птицеводческих организациях	52
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ АПРОДУКЦИИ В ПТИЦЕВОДСТВЕ.....	59
2.1. Формирование затрат по технологическим производственным подразделениям в птицеводческих организациях	59
2.2. Анализ калькуляционных статей в птицеводческих организациях	85
2.3. Методика исчисления себестоимости в птицеводческих организациях.	104
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	131
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	143
ПРИЛОЖЕНИЕ 2.....	149

ВВЕДЕНИЕ

Эффективное управление птицеводством предполагает рациональное использование имеющихся внутренних ресурсов путем организации надлежащего учета, планирования, анализа и других функций управления процессами производства посредством коммуникации информации управленческого учета.

Сельское хозяйство отличается консервативностью и неэластичностью, неадекватностью реагирования на условия и требования рынка. Рыночные отношения и условия конкуренции требуют постоянного контроля в системе бухгалтерского учета за формированием себестоимости создаваемой продукции, умения использовать информацию для оперативных, тактических и стратегических решений, так как это способствует достижению наилучшего финансового результата хозяйственной деятельности организации. Особенно важным моментом при этом является получение достоверной информации об учетных объектах в целях управления деятельностью организации. В большей степени, чем другие отрасли сельского хозяйства, в этом нуждается птицеводство, поскольку высокая стоимость кормов, занимающих значительный удельный вес в структуре затрат (83 %), чем в остальных отраслях животноводства, ведет к высокой себестоимости птицеводческой продукции. А заполненность рынка недорогой низкокачественной импортной продукцией птицеводства препятствует повышению цены на нее. В связи с этим встает вопрос об эффективном управлении затратами, потребности в соизмерении затрат на производство и переработку птицеводческой продукции, полученного дохода от ее реализации.

В настоящее время с учетом объявленного Президентом РФ национального приоритета по поддержке сельскохозяйственных производителей (причем основное внимание обращается на создание условий для развития животноводства) развитие птицеводства и особенно его мясного

направления, становится важным, и стратегическим объектом обеспечения продовольственной безопасности страны, одним из инструментов осуществления эффективного сельского хозяйства.

Необходимость адаптации сельхозтоваропроизводителей к рынку актуализирует поиск новых подходов в достижении эффективности хозяйственной деятельности. Птицеводство способно производить продукцию в значительных объемах и в сжатые сроки независимо от сезона года, что создает условия для ведения непрерывного производства на промышленной основе, поэтому находится в числе важнейших источников пополнения продовольственных ресурсов страны.

Данное исследование посвящено решению весьма актуальной проблемы формирования затрат и исчисления себестоимости с учетом совершенствования структуры управления в птицеводческих организациях с целью определения целевой себестоимости и выхода на положительный финансовый результат, который позволит повысить конкурентоспособность продукции птицеводства.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Современное состояние и развитие птицеводческих организаций Иркутской области

Аграрный сектор экономики в силу своей уникальности и специфики занимает особое положение в экономике страны и из-за диспаритета цен не может участвовать на равных в межотраслевой конкуренции. Низкодоходное сельское хозяйство, зависимое от природных факторов и имеющее выраженный сезонный циклический характер, нуждается в разработке специальных программ развития. Оно медленнее, чем другие отрасли реального сектора экономики, приспособляется к быстро изменяющимся экономическим и технологическим условиям, отличается консервативностью и неэластичностью, неадекватностью реагирования на условия и требования рынка.

Поэтому в настоящее время с учетом объявленного Президентом РФ национального приоритета по поддержке сельскохозяйственных производителей (причем основное внимание обращается на создание условий для развития животноводства) развитие птицеводства и особенно его мясного направления, становится важным и стратегическим объектом обеспечения продовольственной безопасности страны, одним из инструментов осуществления эффективного сельского хозяйства.

Президентом РФ также была поставлена задача по формированию сквозной системы управления по каждому национальному проекту включая планирование и организацию работы на региональном уровне. Должны быть определены целевые показатели и ответственные лица¹.

За год, прошедший с момента объявления приоритетных национальных проектов, «нацпроект в области аграрно-промышленного комплекса не только доказал свою эффективность, но и продемонстрировал огромные

¹ Послание Президента РФ Федеральному Собранию Российской Федерации, 10.05.2006 г. <http://president.kremlin.ru>.

потенциальные возможности российского сельского хозяйства, помог развитию инициативы и предпринимательства в деревне. В результате впервые за многие годы удалось остановить ряд негативных тенденций. Более того, для всех стало очевидным, что сельское хозяйство – это перспективная и потенциально высокотехнологичная отрасль нашей экономики»¹. Кроме того, был принят закон «О развитии сельского хозяйства», который регламентирует правовую основу союзов, в т.ч. и Росптицесоюза, и определяет основные направления реализации государственной социально-экономической политики в сфере развития сельского хозяйства.

Учитывая необходимость технического перевооружения в отрасли, Росптицесоюз инициировал перед Минсельхозом России предложение о включении птицеводческих предприятий в национальный проект «Развития АПК». В результате более 70 птицеводческих предприятий включены в реестр заключенных кредитных договоров в 2006 г. с российскими кредитными организациями на срок до 8 лет в рамках национального проекта. Из них 46 предприятий, занимающихся выращиванием бройлеров, 6 – выращиванием индейки, 8 – племенных. Птицеводческие предприятия, имеющие в своем составе животноводческие и свиноводческие фермы, получили инвестиции на их развитие. В результате получено и в данный момент осваиваются 22,8 млрд рублей инвестиционных (5-ти, 8-ми летних) кредитных ресурсов, что в 12 раз больше уровня 2005 г. В 2007 году решен вопрос о включении птицеводческих хозяйств яичного направления в перечень объектов на реконструкцию и модернизацию действующих предприятий в рамках реализации приоритетного национального проекта «Развитие АПК»².

О стратегической приоритетности птицеводческой отрасли для обеспечения продовольственной безопасности России также свидетельствует утверждение «Отраслевой программы развития птицеводства в 2005-2007 гг. и

¹ Из выступления Президента РФ в своем Послании Федеральному Собранию Российской Федерации, 26.04.2007 г. <http://president.kremlin.ru>

² Бобылева Г.А. К 2010 году отечественная курятина должна полностью вытеснить импортную с нашего рынка. <http://www.pticeprom.ru>

на период до 2010 года» на заседании коллегии Минсельхоза России в мае 2004 г. Согласно данной Программе к 2010 г. следует довести производство мяса птицы во всех категориях хозяйств до 2250 тыс. т (на 46 %) и яиц – до 47 млрд штук (на 23 %), что позволит максимально обеспечить население отечественным высококачественным мясом птицы и создать дополнительные рабочие места¹.

В 90-е годы прошлого столетия птицеводческие предприятия в нашей стране столкнулись с проблемами реализации своей продукции по приемлемым для себя ценам, снижением рентабельности, закредитованностью и постоянным дефицитом оборотных средств, необходимостью разработки четкой инвестиционной политики отрасли и отдельных ее предприятий, потерей конкурентоспособности. В сложившихся условиях птицеводческие предприятия вынуждены были выбирать пассивную инвестиционную стратегию, обеспечивающую сохранение достигнутых производственных и финансовых показателей с постепенным продвижением к цели – повышения конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции.

И, тем не менее, птицеводство всегда считалось одной из самых эффективных отраслей агропромышленного комплекса в любой стране. Успехи мировой и отечественной селекции позволяют сегодня получать от птицы не только больше продукции, но и продукцию лучшего качества. Начиная с 1995 г. в птицеводческую отрасль России начали приходить инвестиции. При этом интерес капитала к производству мяса птицы вполне объясним. Окупаемость вложенных средств в создание крупной птицефабрики составляет примерно 1,5 года, причем этот срок может быть сокращен, если птицеводческие предприятия организуются в рамках крупных интегрированных холдингов, где есть собственное зерновое производство. Именно по такому пути сейчас и развивается отечественное птицеводство.

¹ Бобылева Г. Птицеводство России // Птицеводство. 2005. № 4. С. 4–11.

Причем следует отметить, что основной предпосылкой интеграционных процессов на птицеводческих предприятиях явилось плачевное состояние кормовой базы, от состояния которой зависит уровень продуктивности птицы и экономическая эффективность птицеводства. В связи с разрушением системы государственного обеспечения комбикормами до 90-х годов XX в. предприятия не смогли закупать корма в должном объеме и были вынуждены арендовать земельные участки для выращивания зерновых и кормовых культур, создавать кормоцеха для производства собственных комбикормов.

Интеграция позволяет повысить эффективность деятельности предприятий за счет концентрации ресурсов на стратегически важных направлениях, усиления конкурентоспособности, роста инвестиционной привлекательности. Она обусловлена необходимостью повышения уровня эффективности производства, которая определяется не только и не столько его уровнем в отдельной отрасли, сколько совершенствованием экономических и технологических связей между специализированными предприятиями и отраслями¹. Особенно важны интеграционные процессы в отраслях, которые во многом определяют продовольственную безопасность страны. Преимущество интеграции в конечном итоге проявляется в появлении синергетического эффекта, обусловленного системными свойствами новой организации.

В отдельных случаях в результате интеграции может быть достигнут и отрицательный синергетический эффект, выражающийся в снижении эффективности корпорации по отношению к суммарной эффективности отдельно действующих предприятий. По данным различных исследований, от 60 до 80% всех происходящих в мире интеграционных сделок не приводят к созданию дополнительной стоимости². Зачастую это происходит из-за переоценки потенциального синергетического эффекта, который может быть

¹ Кириленко А.С. Направления формирования и экономического регулирования регионального АПК в условиях перехода к рыночной экономике. – Иркутск: Изд. Центр ж-ла «Сибирь», 2000. -158 с.

² Иванов А.Е. Оценка синергетического эффекта в экономическом обосновании интеграции в промышленности: Автореф., 2007. С. 3.

достигнут в результате интеграции. Поэтому важным является не только интеграция ради интеграции, а изучение дополнительных особенностей каждой отрасли, в которой происходят интеграционные процессы, и вопросы более эффективного управления организациями, создаваемыми в процессе интеграции, в т.ч. за счет совершенствования формирования затрат и калькулирования себестоимости в этих организациях.

Экономическая целесообразность агропромышленной интеграции связана с большей технической отсталостью сельскохозяйственного производства по сравнению с промышленностью, сезонностью агропромышленного производства, большой зависимостью его от погодноклиматических условий, стихийностью рынка сельскохозяйственной продукции, необходимостью повышения уровня конкурентоспособности производства, что представляет большой риск для вложения капитала только в сельскохозяйственное производство. Вложение средств в переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции связано также с получением сырья в достаточном количестве, что вызывает объективную потребность в установлении связей с сельскими товаропроизводителями. Сельхозпредприятия вступают в интеграционные связи с целью снижения уровня риска, связанного с сельским хозяйством, а предприятия переработки стремятся обеспечить себе стабильные доходы за счет надежной сырьевой базы и гарантированного сбыта своей продукции¹. В результате этого, возникают комплексные организации, которые объединяют в себе всю технологическую цепочку от производства сырья до реализации готовой продукции и переработки отходов. Примером комплексного подхода к решению производственных вопросов может служить СХОАО «Белореченское», которое в рамках программы «Предприятие с замкнутым безотходным и экологически чистым циклом производства» осуществляет переход на сухое пометоудаление. В дальнейшем эти отходы

¹ Кныш М.И., Пучков В.В., Тютиков Ю.П. Стратегическое управление корпорациями. – СПб.: «Культ-информ-пресс», 2002. – 239 с.

перерабатываются калифорнийскими червями в ценное удобрение – биогумус, тем самым попутно решаются вопросы повышения плодородия земель, на которых выращиваются корма для птицы ОАО. Такие изменения в организационной структуре позволяют считать это предприятие комплексным, что повлечет за собой изменения в учете, делая его комплексным из-за многопрофильности процессов. Комплексность производства влечет за собой: необходимость сбора информации по разным видам деятельности (сельское хозяйство, промышленная переработка и торговля), увеличивается число объектов учета затрат, изменяется порядок сбора затрат в связи с вновь добавленными объектами учета и технологическими особенностями замкнутого цикла производства, изменение методики анализа и прогнозирования себестоимости по выделенным в комплексном производстве объектам учета.

В настоящее время производство продукции птицеводства все больше концентрируется на крупных специализированных предприятиях. Ранее в птицеводческой отрасли создавались птицефабрики и сельскохозяйственные предприятия, которые имели коллективную, государственную или народную форму собственности (Закон «О предприятиях и предпринимательской деятельности», 1992 г.). В процессе разгосударствления некоторые птицефермы были преобразованы в ООО и ТОО, а некоторые были приватизированы работающим коллективом и созданы в форме АО, преимущественно открытых (ОАО).

В настоящее время большинство птицеводческих организаций по стране (около 80%) созданы в форме сельскохозяйственных открытых акционерных обществ (СХП ОАО). Трансформации был подвергнут и учет на этих предприятиях. В государственных птицефабриках учет осуществлялся согласно нормативно-правовой документации и применялись только текущие оперативные решения, тогда стратегические цели развития отрасли устанавливались государством. Оно решало как производить, кому продавать и за какую цену.

В обществах с ограниченной ответственностью (ООО) учет осуществлялся по упрощенной форме. Вся ответственность ложилась на собственников производства. Предприятие приобретало корма со стороны, производило продукцию птицеводства и реализовало ее на сторону в рыночных условиях, не имея постоянного рынка сбыта. Такая деятельность, развал экономических связей, неурожай, удорожание кормов привели к банкротству и сокращению числа птицефабрик в форме ООО и ОАО.

В настоящее время птицеводство размещается в основном вблизи крупных городов и промышленных центров и отличается высокой степенью вертикальной интеграции¹.

Исходя из вышеизложенного и в связи с происходящими интеграционными процессами в птицеводстве появились новые хозяйствующие субъекты, которые мы предлагаем называть *птицеводческими организациями*.

Согласно Закона РФ «О бухгалтерском учете» от 1996 г., объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности, поэтому в птицеводческих организациях, как комплексных организациях должен вестись комплексный учет, который охватывает все виды деятельности (сельскохозяйственное, промышленное производство и торговля). Один из принципов бухгалтерского учета – динамичность бухгалтерского учета путем создания эффективной структуры учетного аппарата, которая сможет обеспечить рациональное разделение и взаимосвязь функций между бухгалтерией, экономическими службами и производственными подразделениями предприятия².

Оценка современного состояния птицеводческих организаций Иркутской области позволит выявить тенденции их развития:

¹ Вертикальная интеграция – производственное и организационное объединение предприятий, связанных общим участием в производстве, продаже, потреблении единого конечного продукта.

² Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – 2-е изд., изм. – М. : Издательский Дом «Дашков и К», 2002. – 368 с.

1) Интеграционные процессы в отрасли. Начало процесса объединения в птицеводстве Иркутской области было положено ООО «Окинский» (ныне СПК «Окинский»), в 1994 г. присоединившим неблагополучный в финансовом отношении совхоз «Батаминский», в 1999 г. – СПК «Мординский». Большую работу по интеграции провело СХОАО «Белореченское», за период с марта по июнь 2000 г. соединившись с ОАО «Сибирь», ОАО «Узколугское» и ЗАО «Нижеиретское» Черемховского района. Мегетская птицефабрика присоединила к себе СХПК «Голуметский», Братская – СХПК «Илирский». Предпосылками объединения были обеспечение птицеводства дешевыми и качественными кормами за счет собственного производства и инвестирование полученной прибыли в развитие зернового и животноводческого производства в присоединяемых хозяйствах.

В результате интеграционных процессов в птицеводстве области к 2006 г. остались действующими только крупные корпорации, в настоящее время в области функционирует всего 4 птицеводческих организации: СХ ОАО «Белореченское», СПК «Окинский», ЗАО «Ангарская», ООО «Саянский бройлер».

Интеграционные процессы напрямую связаны с поиском оптимальной централизации-децентрализации процессов управления, что влияет на организационную структуру птицеводческой организации и бухгалтерской службы в частности (централизованная, сегментарная), содержание внутрифирменных документов, отчетность и порядок сбора информации. В большинстве птицеводческих организаций нашла применение отраслевая (цеховая) структура управления. Цех – основная структурная единица организаций птицеводства, имеющая административную самостоятельность. В состав цеха включаются две или больше бригад. Организационная структура влияет на выбор объектов учета затрат, состав, способы учета и распределения расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства, а также на структуру и номенклатуру статей калькуляции. В птицеводческих организациях Иркутской области сложилась линейно-функциональная

структура бухгалтерской службы, которая осуществляет учет не по направлениям деятельности, а в целом по птицеводческой организации.

2) Интенсивный рост поголовья птицы, в т.ч. малораспространенных видов во всех категориях хозяйств Иркутской области, в большей мере за счет птицеводческих организаций.

За 2007 г. поголовье птицы в птицеводческих организациях по сравнению с 2006 г. увеличилось на 2,4%, объем продукции выращивания – на 18,8%. Производство яиц выросло на 5,3% (за счет экстенсивного фактора, так как продуктивность кур-несушек снизилась, составив 239 яиц против 243 за этот же 2004 г.). Продажа продукции птицеводства возросла: яиц – на 7,1%, мяса птицы – на 28,3%. Продолжает действовать тенденция сокращения удельного веса продукции, реализуемой организациям, осуществляющим закупки для государственных нужд. Продажа яиц по этому каналу по сравнению с таким же периодом прошедшего года снизилась почти в 2 раза, птицы – в 13 раз.

Изменение структуры поголовья птицы в 1991–2007 гг. показано на рис. 1, прил. 1.

Как видно из рис. 1, прил. 1 за 15 лет структура поголовья изменилась незначительно: основную долю занимают птицеводческие организации области (в 2006 г. – 80,4%, хотя их уровень ниже, чем в 1991 г. на 9,2 %, что связано с трудностями перестроечного периода девяностых годов, когда производство мяса птицы сократилось на две трети, яиц – более чем на 40%, тем не менее наметилась тенденция к увеличению их доли за последние 3 года), затем хозяйства населения (19,7% в 2006 г.) совсем незначительную долю составляют крестьянские хозяйства (0,2 % в 2006 г.). Изменение численности птицы по категориям хозяйств Иркутской области показано на рис. 1.9 и табл. 1 прил.1.

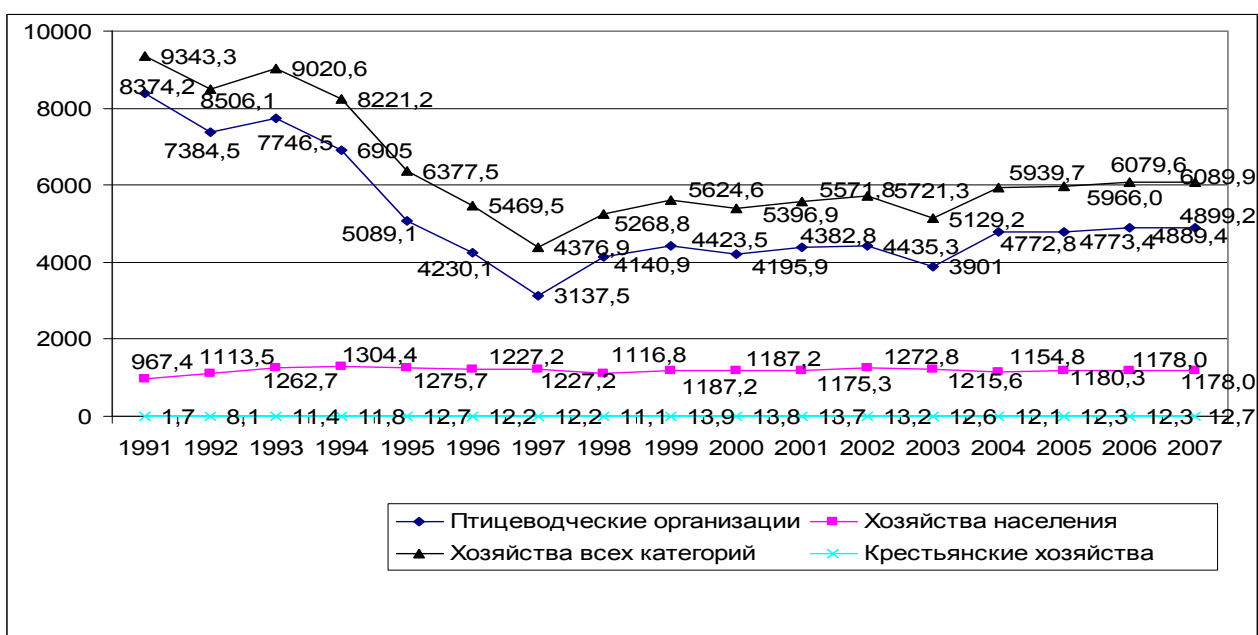


Рис. 1.1. Изменение численности птицы по категориям хозяйств Иркутской области (на конец года)

Тенденция к увеличению поголовья птицы во всех категориях хозяйств произошла за счет увеличения поголовья птицы в птицеводческих организациях, хотя, как видно из рис. 1.1 поголовье птицы в Иркутской области в 2007 г. находится на уровне 1995 года.

За 2001–2007 гг. наблюдается тенденция восстановления поголовья малораспространенных видов птицы (гусей, индеек, уток, цесарок, перепелов и др.), используемых для производства ценных диетических или особо питательных продуктов. Из-за неизбежных дополнительных издержек занимаются ими, в основном подсобные хозяйства.

Основные производственные показатели за 2007 год по птицефабрикам Иркутской области приведены в табл. 2 прил. 1. Анализируя данные табл. 2 прил. 1 можно сделать вывод о том, что по производству яйца ведущее место в области занимает СХОАО «Белореченское», а по мясу лидирует ЗАО «Восточно-Сибирская птицефабрика». Птицеводческие организации Иркутской области в основном яичного направления, они производят большую часть продукции отрасли: 73,1% мяса птицы и 86,7% яиц.

Необходимо отметить, что рост производства в Птицеводческих организациях Иркутской области достигается, в основном, интенсивным путем, за счет повышения продуктивности птицы (рис. 1.2, табл. 3, прил.1). Для этого используются породы, наиболее приспособленные к местным условиям. Яичное направление представлено такими породами как «Хайсекс белый», «Родонит», «Шавер 2000». Производство мяса обеспечивается птицей отечественных кроссов «Смена», «Конкурент» и «Сибиряк».



Рис. 1.2. Продуктивность птицы

Техническое перевооружение, внедрение эффективных технологий, переход на новые высокопродуктивные кроссы птицы позволили птицеводческим организациям в последние 5 лет постоянно увеличивать яйценоскость и даже сокращать период выращивания бройлеров. В 2005 г. в среднем на одну курицу-несушку получено 370 яиц, что превышает мировые стандарты. Лидер птицеводческой отрасли СХОАО «Белореченское» имеет стабильно высокие показатели, получая в последние годы до 380–390 яиц от одной курицы-несушки. Такая яйценоскость обеспечивается ежегодной закупкой в Голландии цыплят высокопродуктивных пород для обновления стада.

Повышение продуктивности птицы и рост поголовья влияет на усиление аналитичности учета по видам птицы (кроссам) за счет увеличения объема первичной информации, в т.ч. по сбору затрат. В связи с этим усложняется анализ обрабатываемой информации и возникает необходимость прогнозирования и определения целевой себестоимости, как основного показателя, влияющего на величину прибыли. Рост поголовья и продуктивности влечет за собой повышение объемов реализации, что также усложняет работу по прогнозированию и планированию реализации продукции на различных рынках сбыта.

3) Необходимость обеспечения собственной кормовой базой. Правильно составленный рацион, преобладание в нем концентрированных кормов, эффективный уход за птицей самым положительным образом отражаются на ее упитанности. Табл. 4 прил. 1 иллюстрирует расход кормов и их окупаемость в птицеводческих организациях. Как следует из табл. 4 прил. 1 снижение окупаемости наблюдалось с 1993 г. по 1997 г. из-за разрушения хозяйственных связей в результате политических и социально-экономических изменений, происходивших в нашей стране в конце прошлого века. С 1998 г. по 2002 г. этот показатель вырос в 1,7 раза, достигнув своего максимума в 2002 г., что объясняется, на наш взгляд, положительным синергетическим эффектом от интеграции. Анализируя период с 2002 г. по 2007 г. приходим к выводу, что при продолжающихся положительных тенденциях снижения расхода кормов за счет роста удельного веса концентрированных кормов, что в свою очередь увеличивает яйценоскость кур на 30,5%, наблюдается снижение окупаемости расхода кормов. На наш взгляд, это объясняется пробелами в учете затрат птицеводческими организациями.

Качество кормления и состав кормового рациона, а также содержание в рационе кормовых единиц напрямую связано с продуктивностью птицы и варьируется по технологическим группам. Затраты на корма в птицеводстве составляют 50-70%, это требует не только совершенствования качества кормов и технологии переработки, но и учета для выработки обоснованных решений по

развитию производства, сложных информационных потоков с применением компьютерных технологий.

4) Ориентация населения Иркутской области на отечественную продукцию птицеводства, изменение структуры снабжения с продукции птицеводческих организаций Иркутской области на продукцию птицеводческих организации других регионов и в связи с этим возрастающая конкуренция между ними.

До начала 1990-х годов снабжение населения Иркутской области мясом птицы обеспечивалось в основном птицефабриками, входящими в иркутский трест «Птицепром»: ООО «Братскптица», СПК «Окинское», ЗАО «Ангарская», СХОАО «Белореченское», ЗАО «Восточно-Сибирская», Кутуликский, ОАО «Карлукская», ЗАО «Мельниковская», Хомутовская, Забитуйский птицесовхоз, Приангарский племрепродуктор, ОАО «Мегетская», Северная.

Финансовый кризис 1998 года оказал определенное положительное влияние, изменив тенденцию импортных поставок. Важным решением по ускорению темпов прироста отечественного производства мяса птицы явилось принятие и реализация постановления Правительства Российской Федерации от 23 января 2003 года № 48 «О мерах по защите российского птицеводства». В настоящее время потребительский спрос постепенно переориентируется на более качественное отечественное мясо птицы.

Несмотря на постоянный рост собственного производства яиц, область в последние годы все более увеличивает их завоз из других регионов России. Если в 1999 г. удельный вес ввозимых яиц не превышал 6,5%, то в 2001 г. составил уже 10,8%, а в 2006 г. – 30 %. Главными поставщиками являются Красноярский и Алтайский края, Республика Бурятия.

В то же время почти половина (42%-44%) полученных в области яиц вывозится за пределы региона. Постоянными покупателями являются восточные регионы России: Республика Бурятия (19,7% от общего объема вывоза), Приморский (32,1%) и Хабаровский (17,2%) края, Еврейская автономная область (3,1%). Из общего вывоза 5%-7% идет на экспорт. В 2001 г. в 1,5 раза увеличилась поставка яиц в Монгольскую Народную

Республику. Основными экспортерами яиц традиционно являются СХОАО «Белореченское» и СПК «Окинский».

В настоящее время птицеводческие организации работают в условиях высокой конкуренции: с одной стороны, это конкуренция между СХПОАО «Белореченское» и СХОАО «Окинский» – по яйцу и ЗАО «Ангарская» и ООО «Саянский бройлер» – по производству мяса птицы, с другой стороны, это конкуренция с птицеводческими организациями других регионов, в результате чего птицеводческие организации Иркутской области вынуждены увеличить промышленную переработку, существенно расширив ассортимент выпускаемой продукции (яичный порошок, яйцо жидкое пастеризованное, омлет быстрого приготовления, фарш куриный диетический, куры и рулет копченые, фарш мясокостный (для животных), пельмени, различные полуфабрикаты из мяса птицы).

Рынок Иркутской области насыщен всеми необходимыми продуктами, но качество товаров не отвечает требованиям стандартов, о чем свидетельствуют данные Иркутского территориального управления Департамента Госторгинспекции. В последнее время по некоторым позициям возрос удельный вес недоброкачественных товаров в общем количестве подвергшихся проверке. Из импортных продуктов очень часто подвергается сомнению качество всех проверенных партий.

В целях повышения требований к качеству продукции, поступающей на российский рынок, принят Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании», направленный на реформирование государственной системы технического регулирования. С введением этого закона Росптицесоюз совместно с отраслевыми институтами приступил к разработке технических регламентов на продукцию птицеводства (по мясу птицы, пищевым яйцам и продуктам их переработки), а также пересмотру и разработке национальных стандартов.

Расширение ассортимента продукции птицеводческих организаций, ужесточающаяся конкуренция между ними требует от птицеводческих

организаций Иркутской области изменения в учете, в частности необходимости обоснованного прогнозирования объемов реализации с ориентацией на будущий спрос потенциальных потребителей с учетом сезонности ее потребления.

5) Диспаритет цен на продукцию отрасли и промышленные ресурсы, потребляемые в процессе функционирования птицеводческих организаций.

Учитывая, что птицеводческая отрасль является довольно энергоемкой (удельный вес стоимости используемых газа, электрической и тепловой энергии в себестоимости птицеводческой продукции составляет в пределах 10% (структура затрат на основное производство по птицеводческим организациям области в 2006 г. представлена в табл. 5, прил. 1)) на расширенном заседании коллегии Минсельхоза России в декабре 2004 г. был рассмотрен вопрос «О повышении эффективности использования современных технологий ведения птицеводства и их роль в реализации «Отраслевой целевой программы развития птицеводства в РФ в 2005-2007 гг. и на период до 2010 года» было решено выработать комплекс мер, направленных на преодоление диспаритета цен на птицеводческую продукцию и используемые материально-технические ресурсы, подразделения Федеральной антимонопольной службы провести расследование по практике ценообразования на энергоресурсы для сельского хозяйства.

Диспаритет цен напрямую влияет на финансово-экономическое положение птицеводческих организаций (табл. 6 прил. 1). Рентабельность мяса птицы отрицательна на протяжении уже 14 лет (лишь в 1991 году этот показатель был положительным), сейчас птицеводческие организации по уровню рентабельности находятся на уровне 1994 г. Производство мяса птицы в отдельные годы приносило прибыль, в 2001 г. уровень убыточности даже с учетом дотаций составил 5,9% и это при том, что потребительский рынок мяса птицы в Иркутской области составляет 70 тыс. т в год. Хозяйства, деятельность которых направлена на производство мяса, находятся в невыгодной экономической ситуации, так как почти все необходимые для

откорма концентраты приходится закупать. Из-за финансовых проблем производственные мощности используются не полностью, в разных хозяйствах – от 35% до 65%.

Продукция предприятий, ориентированных на производство яиц, оказалась более востребованной. СХОАО «Белореченское» и СПК «Окинский», выбравшие яичное направление, использовали свои производственные мощности с полной нагрузкой. Изменения товарного предложения птицепродуктов на продовольственном рынке можно проследить по данным рис. 1.3.

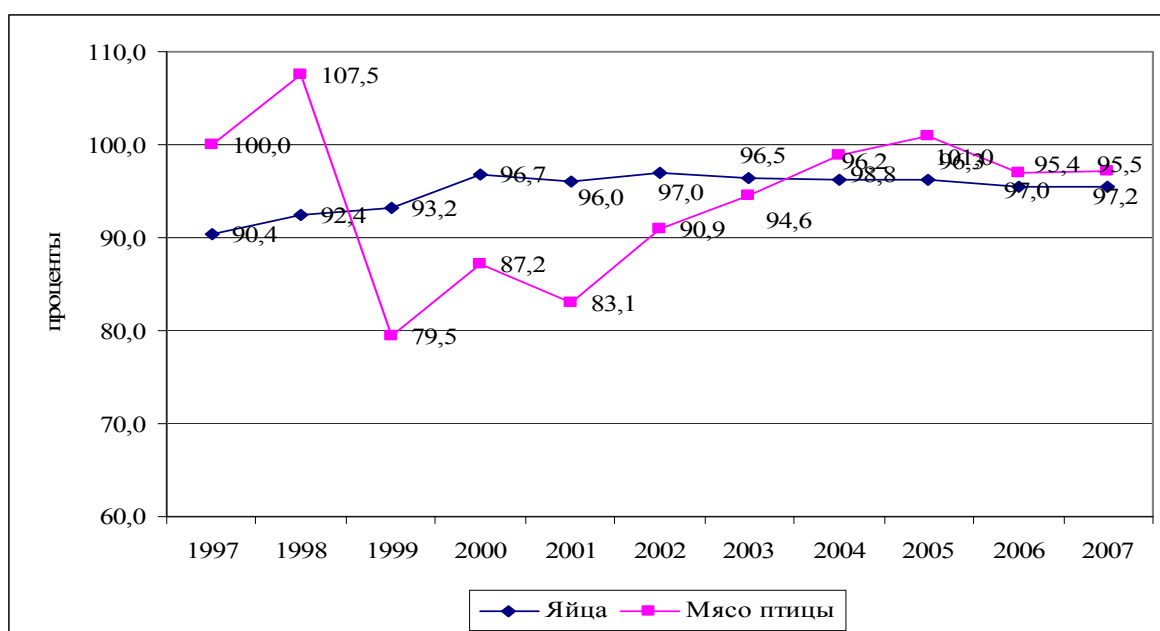


Рис. 1.3. Уровень товарности продукции птицеводства

Уровень товарности яиц, значительно возросший с 1998 г., на протяжении последних лет остается достаточно высоким (96–97%), реализация мяса птицы также возрастает.

Преодоление диспаритета цен на продукцию птицеводства возможно также посредством изменения учета, а именно прогнозирования величины затрат при определении целевой себестоимости и совершенствовании методики калькулирования, что более подробно рассмотрено в 3 главе диссертационного исследования.

6) Расширение собственной торговой сети птицеводческими организациями Иркутской области, а также по альтернативным каналам (на рынках, через ларьки и палатки).

Из-за многих затруднений переходного периода сократилось число заготовительных организаций. В связи с этим птицеводческие организации снизили продажу им своей продукции: доля яиц, реализуемых по этому каналу, сократилась в 4,2 раза, мяса птицы – на 32 процентных пункта.

Удельный вес реализации яиц, несмотря на более низкие цены, увеличился восьмикратно, а мяса птицы – на 0,1 п.п. (табл. 7 прил. 1). Рыночная торговля мясом птицы возрастает медленно и скачкообразно, что объясняется: существенными дополнительными издержками при его реализации; строгими требованиями органов санитарного контроля; большим объемом более дешевой ввозимой продукции.

В осуществлении комплексной деятельности птицеводческих организаций торговля занимает отдельное место, требует иной методики учета, характерной для торговых предприятий.

Возникает задача не только с управлением самой птицеводческой организацией, но и также всеми подчиненными ему торговыми пунктами, со специфическим учетом в торговле. Так, доставка готовой продукции осуществляется автотранспортом, что требует учета процесса отгрузки и работы транспортных средств.

Наличие ограниченных сроков годности выпускаемой продукции также влияет на ведение учета. Поскольку изделие является скоропортящимся, то требуется четкое согласование ведения оперативного учета в приеме заявок, производстве продукции и отгрузке ее потребителю.

Выявленные тенденции позволяют сделать вывод о том, что перед птицеводческими организациями Иркутской области стоят сложные задачи совершенствования форм и методов управления затратами и себестоимостью на основе совершенствования структуры управления птицеводческими организациями.

В этих условиях совершенствование организации бухгалтерского учета необходима трансформация учета в комплексных птицеводческих организациях, которая в соответствии с выявленными тенденциями позволяет определять как промежуточные финансовые результаты по направлениям деятельности (сельское хозяйство, промышленная переработка, торговля) так и финансовые результаты в целом по птицеводческой организации. Это требует разработки методики формирования затрат, совершенствования исчисления себестоимости и определения целевой себестоимости на основе прогноза, что позволит планировать деятельность птицеводческой организации в соответствии с достижениям финансового результата.

1.2. Теоретические основы управления птицеводческими организациями и формирование структурных технологических производственных подразделений

Вследствие усиления конкуренции в условиях российской экономики для обеспечения конкурентоспособности и расширенного воспроизводства отрасли птицеводства возникает объективная необходимость комплексного и качественного подъема уровня ведения хозяйства в данной отрасли. В сложившихся условиях приоритетным направлением развития птицеводства является организация эффективного управления процессами производства. Эффективное управление отраслью птицеводства предполагает рациональное использование имеющихся внутренних ресурсов путем организации надлежащего контроля, планирования, анализа и других функций управления процессами производства посредством коммуникации информации управленческого учета.

Российское птицеводство, функционирующее на промышленной основе, занимает важное место в снабжении населения высококачественными продуктами питания. Птицеводческая отрасль традиционно считается стратегическим направлением обеспечения продовольственной безопасности России в виде высокопитательных и экологически безопасных продуктов

питания, крупного и активного сегмента рынка птицепродуктов, быстроспроизводимых, восполняемых и платежеспособных ресурсов.

В настоящее время производство продукции птицеводства все больше концентрируется на крупных специализированных предприятиях. Согласно классической концепции, важнейшей причиной укрупнения производства является возможность экономить на его масштабах (т.н. «эффект масштаба производства») за счет более глубокого разделения труда, а также внедрения производительных дорогостоящих машин в рамках крупной производственной единицы.

Ранее в птицеводческой отрасли создавались птицефабрики и сельскохозяйственные предприятия, которые имели коллективную, государственную или народную форму собственности (Закон «О предприятиях и предпринимательской деятельности», 1992 г.). В процессе разгосударствления некоторые птицефермы были преобразованы в ООО и ТОО, а некоторые были приватизированы работающим коллективом и созданы в форме АО, преимущественно открытых (ОАО).

В настоящее время большинство птицеводческих организаций по стране (около 80%) созданы в форме сельскохозяйственных открытых акционерных обществ (СХП ОАО). Трансформации был подвергнут и учет на этих предприятиях. В государственных птицефабриках учет осуществлялся согласно нормативно-правовой документации и применялись только текущие оперативные решения, тогда стратегические цели развития отрасли устанавливались государством. При этом планировалось как производить, кому продавать и за какую цену.

В обществах с ограниченной ответственностью (ООО) учет осуществлялся по упрощенной форме. Вся ответственность ложилась на собственников производства. Предприятие приобретало корма со стороны, производило продукцию птицеводства и реализовало ее на сторону в рыночных условиях, не имея постоянного рынка сбыта. Такая не совершенная деятельность, развал экономических связей, неурожаи,

удорожание кормов привели к банкротству и сокращению числа птицефабрик в форме ООО и ОАО.

В настоящее время птицеводство размещается в основном вблизи крупных городов и промышленных центров и отличается высокой степенью вертикальной интеграции¹.

Исходя из вышеизложенного и в связи с происходящими интеграционными процессами в птицеводстве появились новые хозяйствующие субъекты, которые мы предлагаем называть *птицеводческими организациями*. Под этим термином мы понимаем крупные интегрированные корпорации, специализирующиеся не только на производстве продукции сельскохозяйственного назначения (производство кормов, выращивание птицы, инкубация и производство яиц, мяса птицы), но и на промышленной переработке произведенной продукции (полуфабрикаты из мяса птицы, яичный порошок, яйцо жидкое пастеризованное, омлет быстрого приготовления, фарш куриный диетический, куры и рулет копченые, фарш мясокостный (для животных), пельмени и др.) для последующей реализации через собственную торговую сеть. С этой точки зрения отнесем их к комплексным производствам. Основное преимущество птицеводческих организаций заключается в полной технологической независимости. «Если в 1985 г. уровень глубокой переработки в сельскохозяйственных организациях составлял 9,3%, то в настоящее время – свыше 50%. Сегодня многие предприятия способны вырабатывать до 200 наименований различных изделий»². Это свидетельствует о применении промышленных технологий в данном виде деятельности.

В этой связи следует учесть, что птицеводство, как вид экономической деятельности стоит на стыке между сельским хозяйством и промышленностью. Так, согласно Общероссийскому классификатору видов экономической дея-

¹ Вертикальная интеграция – производственное и организационное объединение предприятий, связанных общим участием в производстве, продаже, потреблении единого конечного продукта.

² Бобылева Г. Птицеводство России // Птицеводство. 2005. № 4. С. 4–11.

тельности¹ разведение сельскохозяйственной птицы (племенной и молодняка), производство куриных яиц относится к разделу А «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство», в то же время производство мяса птицы и пищевых субпродуктов из мяса птицы, а также услуги по убою птицы относятся к разделу D «Производство».

Как сельское хозяйство, птицеводство отличается тем, что невозможно точно определить размер конечного продукта, т.к. мы имеем дело с живыми организмами и не можем предусмотреть с точностью падеж, прирост и продуктивность.

Как промышленное производство птицеводство не имеет сезонного характера производства, не зависит от климатических условий, весь технологический процесс проходит в закрытых помещениях, выход продукции осуществляются равномерно в течение года. Срок использования взрослой птицы определяется периодом, в течение которого в наивысшей степени проявляется генетически обусловленный потенциал продуктивности, что обеспечивает минимальные затраты труда, кормов и других ресурсов на единицу продукции. В результате этого возникает возможность исчисления себестоимости полученной продукции в птицеводстве после завершения технологического процесса по каждой партии птицы или ежемесячно.

Рассматривая птицеводческие организации как комплексные производства, с целью выделения технологических производственных подразделений, считаем необходимым рассмотреть технологический процесс комплексного производства птицеводческой организации с законченным технологическим циклом (рис. 1.4).

¹ Классификатор видов экономической деятельности – коды ОКВЭД. <http://okved.info>

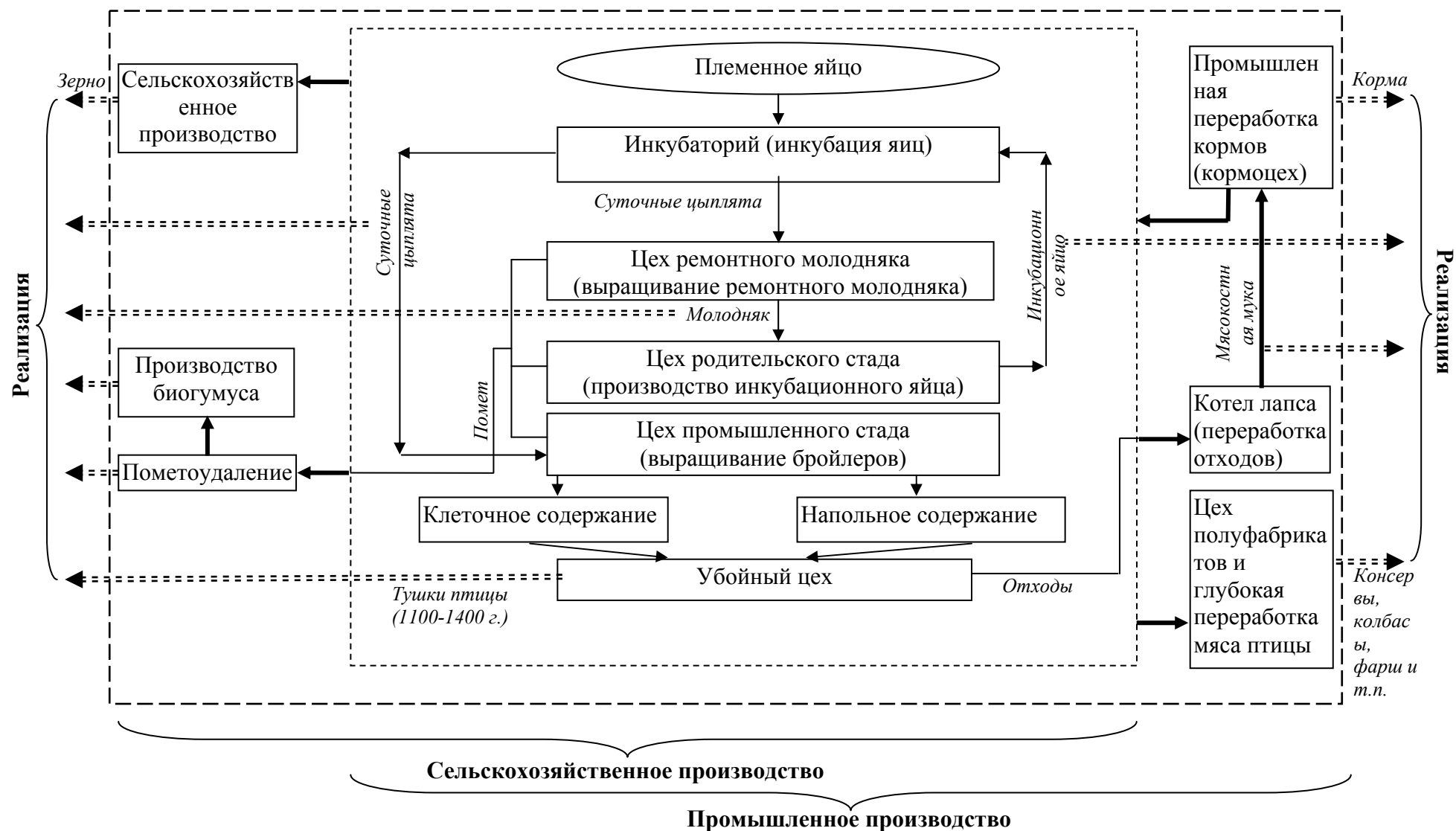


Рис. 1.4. Схема комплексного производства в птицеводческих организациях

Процесс комплексного производства состоит из сельскохозяйственного производства и промышленного производства, включая переработку мяса. К сельскохозяйственному производству относится процесс выращивания кормов для выращивания птицы. Процесс производства полуфабрикатов и глубокой переработки относится к промышленному производству. А процесс выращивания птицы стоит на стыке между сельским хозяйством и промышленностью. Сам процесс выращивания осуществляется на промышленной основе, но поскольку выращиваются живые организмы, то речь идет уже о сельскохозяйственном производстве.

В сложившихся условиях функционирования птицеводческих организаций как предприятий комплексного производства возникает необходимость эффективного управления.

Остановимся более подробно на сущности термина «управление».

На данный момент существует около ста пятидесяти научных определений этого термина. В.И. Самаруха, Т.Г. Краснова приводят в своем труде более 20 определений⁷⁰, разделяя взгляд О.Е. Лебедева, А.Р. Каньковской о том, что управление – это процесс целенаправленного воздействия субъекта управления на объект управления для достижения определенных результатов⁷¹. Ведущие ученые менеджмента определяют управление как процесс планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для того, чтобы сформулировать и достичь цели организации⁷².

Проанализировав множество определений мы пришли к выводу, что наиболее часто в определении «управления» используются термины:

1) эффективность или эффективное состояние (функционирование) объекта управления⁷³, что в условиях российской действительности не всегда под-

⁷⁰ Самаруха В.И., Краснова Т.Г. Основы регионального менеджмента. Красноярск: Изд-во КГТУ., 2002. С. 3–10.

⁷¹ Лебедев О.Е., Каньковская А.Р. Основы менеджмента / Под ред. О.Т. Лебедева. – СПб.: ИД «МиМ», 1997.

⁷² Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / Под ред. Л.И. Евенко, М.: Дело, 1992.

⁷³ Гвишиани Д.М., Каменицер С.Е. Проблемы научной организации управления. – М.: Экономика, 1974; Henry Tinsberg Jhe Nature of managerial Work. – Nem york: Harer A. Eow, 1973; Ягер Д. Управление как основа преуспевания в мире бизнеса / Пер. с англ. – М.: «Джон Уайли Энд Санз», 1994.

тверждается практикой. Зачастую наблюдаются ситуации, когда субъект управления (управленческая подсистема, от которой исходят управленческие воздействия) нацелена лишь на достижение собственной эффективности;

2) достижение поставленной цели, либо какого-то результата⁷⁴;

3) достижение целей в условиях заданных ограничений⁷⁵;

4) деятельность, направленная на развитие объекта управления⁷⁶ или предотвращение нежелательного развития, предупреждение возникающих отклонений⁷⁷;

5) процесс формирования и использования ресурсов⁷⁸;

6) деятельность, превращающая толпу в целенаправленную систему людей⁷⁹.

На наш взгляд, с учетом применения системного подхода к управлению целесообразно определять управление как непрерывный процесс воздействия субъекта управления на объект управления для достижения целей, стоящих перед системой (в нашем случае, организацией).

Под субъектом управления понимается человек, организация (либо группа людей и организаций), от которых исходят управленческие воздействия.

Под объектом управления понимается подсистема, на которую направлены управленческие воздействия. Объектом управления могут быть физические, юридические лица, а также целые социально-экономические системы (предприятие, отрасль, район, город, регион, государство и др.).

Таким образом, управление представляет собой определенный тип взаимодействия двух составляющих: субъекта управления и объекта управления. При этом субъект управления направляет объекту управления

⁷⁴ Власов Б.В., Кац Г.Б.. Экономика предприятия массового машиностроения. – М.: Высш. шк., 1985; Лебедев О.Е., Каньковская А.Р. Основы менеджмента / Под ред. О.Т. Лебедева. – СПб.: ИД «МиМ», 1997; Гибсон Л. Организации и люди: оптимизация ресурсов. – М.: Дело, 1997; Гуляева Л.В. Совершенствование управления устойчивым социально-экономическим развитием муниципального образования. Дисс. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук. Иркутск, 2004. С. 74.

⁷⁵ Уотермен Р. Фактор обновления. Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1988.

⁷⁶ Нессинен Й, Э. Воутилайнен. Время руководителя: Эффективность использования / Пер. с фин. – М.: Экономика, 1988.

⁷⁷ Гвишиани Д.М., Каменицер С.Е. Проблемы научной организации управления. – М.: Экономика, 1974; Ягер Д. Управление как основа преуспевания в мире бизнеса / Пер. с англ. – М.: «Джон Уайли Энд Санз», 1994.

⁷⁸ Henry Tinsberg Jhe Nature of managerial Work. – Nem york: Harer A. Eow, 1973;

⁷⁹ Peter F. Drucker a. Nem Deseipline, Success. Yanuary-February, 1987.

импульсы воздействия (команды управления) о том, как должен функционировать объект управления.

Совокупность субъекта и объекта управления с существующими между ними прямыми и обратными связями, принято называть системой управления⁸⁰.

Обычно под системой управления принято понимать совокупность субъекта и объекта управления, состоящих из подсистем и элементов и, во-первых, связанных и взаимодействующих друг с другом и с системами, подсистемами и элементами внешней среды; во-вторых, составляющих некоторое целостное образование, имеющее новые свойства, отсутствующие у отдельных элементов; в третьих, имеющих не менее одной общей цели.

В настоящее время в птицеводстве, на взгляд автора, появились новые хозяйствующие субъекты, как было сказано выше **птицеводческие организации**. Основное преимущество птицеводческих организаций заключается в полной технологической независимости.

При системном подходе организация рассматривается как система со своим входом (цели, задачи), выходом (результаты работы по показателям), обратными связями (между персоналом и руководством, внешними снабженцами и менеджерами, внешними сбытчиками и менеджерами, покупателями и внутренними сбытчиками и т. д.), внешними воздействиями (налоговое законодательство, экономические факторы, конкуренты и т. д.). Основные цели при системном подходе: исключение противоречивости целей подразделений организации; обеспечение однонаправленности действий подразделений; поиск критических факторов успеха организации; обеспечение факторов устойчивости функционирования организации; обеспечение адаптивности (приспосабливаемости) работы организации; обеспечение совместимости работы подсистем организации (например, подсистемы персонал с подсистемой руководство, подсистемы сбыта подсистемой покупатель и т. д.); обеспечение эффективной работы обратных связей внутри организации (например, между потребителями и производителями, сбытчиками и производителями, персоналом и руководством и т.д.).

Система управления птицеводческими организациями представлена на рис. 1.5.

⁸⁰ Самаруха В.И., Краснова Т.Г., Пурденко Ю.А. Управление корпорацией. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2006. С. 8.



Рис. 1.5. Система управления птицеводческими организациями

Итак, мы считаем, что птицеводческие организации являются сложными системами с открытым характером связей, динамическим взаимодействием с внешней средой и достаточно высокой внутренней активностью, входящими в систему более высокого уровня – экономику города, страны и т.д.

В ходе своего развития каждая система стремится достичь наибольшего совокупного потенциала на основе принципов инерции, эластичности, непрерывности и стабильности. Птицеводческая организация функционирует на основе закона равновесия, в соответствии с которым, при всяком воздействии на систему, изменяющем какое-либо из условий равновесия, в ней возникают процессы, противодействующие этому изменению. Принципы самоуправления и самоорганизации обеспечивают условия того, что птицеводческая организация стремится к сохранению устойчивости.

Рассмотрим подробнее внутренние факторы, формирующие систему управления птицеводческими организациями.

В широком смысле термина «субъект управления» можно говорить о том, что в птицеводческой организации может одновременно оказывать управленческое воздействие (прямое или косвенное) целая система субъектов управления имеющих различные интересы.

Объектом управления выступает птицеводческая организация, управление которой представляет собой осуществление процессов планирования, организации, мотивации, учета и контроля в отношении взаимно увязанных по срокам и ресурсам программ и проектов. Система управления ограничена контуром управления, за пределами которого находится внешняя среда. С внешней средой система связана входящими и выходящими ресурсами. В состав ресурсных потоков входят: информационные, материальные, трудовые и финансовые ресурсы, которые преобразуются в процессе функционирования птицеводческой организацией.

Рассматривая птицеводческую организацию как объект управления, следует выделить три уровня: 1) корпоративный; 2) мезоуровень – региональный; 3) высший – государственное управление.

При этом на первом корпоративном уровне управления важнейшими задачами являются: максимизация прибыли при одновременном снижении издержек производства и обращения, обеспечение высокой заработной платы работающих как средства для качественного воспроизводства рабочей силы, ее вы-

сокого профессионализма, обеспечение устойчивого развития предприятий, повышение качества выпускаемой продукции.

На мезоуровне и его подуровне – местном самоуправлении возникает необходимость достижения следующих целей управления: получение в полном объеме местных налогов, контроль за рабочими местами, воспроизводства качественной рабочей силы, контроль за экономикой предприятия, регулирование социальной политики предприятия. Особую актуальность эти задачи приобретают в моногородах, где без достижения единства интересов между корпорациями и местного самоуправления в вопросах социальной сферы к современным условиям хозяйствования возможно разрушение социума как такового.

Имеющий место сегодня искусственный отрыв местного самоуправления от регулирования производства включая экономический аспект должен быть преодолен с позиций развития как самой корпорации, так и местного самоуправления.

Разумеется, кардинальное решение экологических проблем возможно только на основе новых, экологически безопасных технологий. Однако, и сегодня у органов местного самоуправления есть рычаги, побуждающие птицеводческие организации к внедрению новых и совершенствованию действующих технологий для повышения экологической безопасности жизнедеятельности.

Анализ движения кадров показывает, что кадровая политика местного самоуправления во многом осуществляется за счет крупных корпораций (в т.ч. птицеводческих организаций), сам уровень подготовки кадров которых обеспечивает возможность перехода на более высокую ступеньку управления в местных администрациях. Имеет место и обратный процесс – переход руководителей органов местного самоуправления на руководящую работу в корпорации. Таким образом, объективно существует заинтересованность местного самоуправления и крупных корпораций в повышении квалификации кадров и развитии человеческого потенциала в своих системах управления.

На высшем государственном уровне управления осуществляется государственное регулирование деятельности видов экономической деятельности народного хозяйства, в том числе птицеводства.

Наряду с рассмотренными уровнями управления, на наш взгляд, заслуживает внимания ассоциативное управление, которое необходимо для защиты об-

щих интересов птицеводческих организаций. В области птицеводства такие организации имеются, например Росптицесоюз и др.

Управление является реальным, если имеются, с одной стороны, потребность и возможность субъекта управления управлять, а с другой – потребность и возможность объекта управления выполнять управленческие команды. Если цели субъекта управления совпадают с целями всей системы управления, то можно говорить об ориентации субъекта на эффективное управление.

В монографии Пурденко Ю.А.²⁴ отмечается, что по мере изменения экономических отношений общества в целом происходят резкие изменения систем управления всех уровней. Данные изменения произошли под воздействием двух факторов: объективные требования изменения системы управления; субъективные требования.

Он предлагает дополнить концепцию «7С», предложенную Т. Питерсом и Р. Уотерменом двумя факторами. Таким образом, Пурденко Ю.А. предлагает концепцию «7С + 2В», которая в полной мере отражает применение предложенных нами взглядов по отношению к птицеводческим организациям. Согласно его предложениям подход к созданию организации должен охватывать и рассматривать как взаимозависимые, по крайней мере, семь переменных (7С): 1) структуру; 2) стратегию; 3) состав работников; 4) стиль управления; 5) системы и процедуры; 6) совокупность приобретенных навыков и умений, 7) совместно признаваемые ценности (т.е. корпоративную культуру), а также уже имеющиеся и развивающиеся сильные стороны корпорации и кроме того «2В»: 1) внешние факторы среды; 2) внутренние национальные факторы среды. Такой подход позволяет разрабатывать и далее совершенствовать стремясь к оптимальному состоянию стратегию и схему управления.

Мы разделяем позицию Ю.А. Пурденко в том, что хотя такой подход еще более усложняет решение сложной проблемы по проектированию и совершенствованию организационной структуры организации, поскольку вместо семи переменных (учет которых также непрост) возникает девять, тем не менее такой подход оправдан, так как учет внутренних факторов обязателен в связи с быстроизменяющимися условиями рыночной экономики, а внешних – по причине необходимости мониторинга за состоянием рынка сырья и сбыта продукции.

²⁴ Пурденко Ю.А. Управление крупной корпорацией в условиях транзитивной экономики.– Иркутск: Изд-во ИГЭА, 1997. С. 5–12.

Введенные факторы позволяют, во-первых, усиливать учетно-аналитическую функцию в системе управления и повышать качество принимаемых решений; во-вторых, реагировать на изменения среды и совершенствовать под их воздействием структуру управления; в-третьих, быть восприимчивее к инновациям и, следовательно, создавать конкурентоспособную, высокого качества продукцию.

Система управления крупной корпорацией, которой является птицеводческая организация, по нашему мнению, должна отвечать следующим требованиям:

- привлечение временных творческих коллективов к разрешению возникающих проблем;
- учет и защита интересов потребителя;
- содействие разумной самостоятельности и предприимчивости подразделений и работников;
- рассмотрение рядового персонала как главного источника повышения производительности труда и качества продукции ;
- улучшение условий труда, постоянная связь с работниками, наиболее полная оценка и признание человеческого (интеллектуального) капитала;
- культивирование чувства верности своему делу и гордости за свою корпорацию;
- малозвенность и несложность системы управления и нераздутые штаты;
- одновременная централизация и децентрализация управления, свобода и жесткость.

Безусловно, добиться реализации этих требований, синхронного исполнения их в практике управленческой деятельности непросто, скорее всего, именно они опосредуют понятие культуры менеджмента, на формирование которой в крупных корпорациях, как правило, уходят годы.

Система управления представляет собой совокупность форм и методов управленческих воздействий (включая организационную структуру управления), обеспечивающих реализацию принимаемых решений. В свою очередь, на наш взгляд, структура управления является ее подсистемой и представляет собой регламент иерархической соподчиненности управленческих, экономических и производственных подразделений, а также регулирования взаимоотношений субъектов – носителей управленческих функций. Абстрактным отображением структуры управления является схема управления или организационная структура управления.

Эволюция экономической природы управления крупномасштабным производством предопределила переход на современном этапе развития рыночных отношений к стратегическому управлению деятельности крупных корпораций, актуальность которого еще более возрастает в условиях непредсказуемого окружения (постоянные изменения законодательно-нормативной базы хозяйствования, в т.ч. в части налогообложения, динамики курса валют, регулирования цен естественных монополий, таможенных ограничений и др.).

Важным моментом при проведении исследования является обследование существующей организационной структуры управления птицеводческими организациями. На рис. 1.6 показана типовая структура управления птицеводческими организациями, сложившаяся в организациях Иркутской области. Из рис. 1.6 видно, что она имеет линейно-функциональный характер.

Организационная структура управления птицеводческой организации является структурой «плоского» вида, который характеризуется небольшим количеством уровней управления и высокой нормой управляемости.

Первый уровень (высшее руководство) – стратегическое управление, осуществляемое командой, в состав которой включены совет директоров, генеральный директор. Это позволяет:

- сориентировать высшее руководство на свою главную задачу, состоящую в адаптации предприятия к меняющимся внешним и внутренним условиям, на управление отношениями с внешней средой;
- сосредоточить внимание руководителей высшего уровня управления на постановке перед предприятием стратегических задач, выработке единого курса действий, организации связей и контроле исполнения решений;
- переместить право принятия решения как можно ближе к «арене действий»;
- обеспечить на всех уровнях управления соответствие степени ответственности предоставленным полномочиям в принятии решений;
- высшим руководителям оказать доверие лицам, выполняющим работу на нижестоящих уровнях.

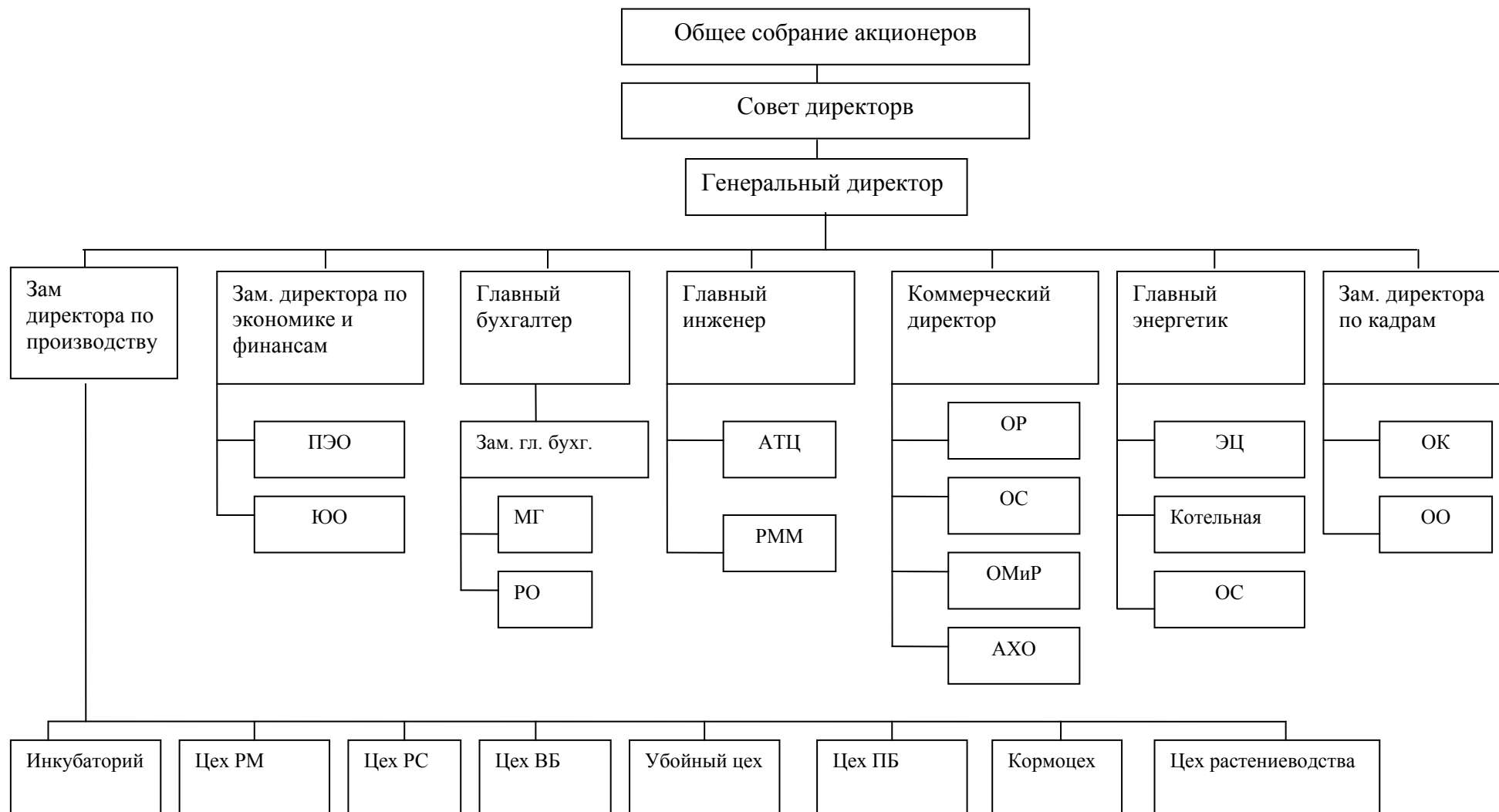


Рис. 1.6. Типовая организационная структура птицеводческой организации

Список сокращений:

ПЭО – планово-экономический отдел

ЮО – юридический отдел

МГ – материальная группа

РО – расчетный отдел

АТЦ – автотранспортный цех

РММ – ремонтно-механические мастерские

ОР – отдел реализации

ОС – отдел сеабжения

ОМиР – отдел маркетинга и рекламы

АХО – административно-хозяйственный отдел

ЭЦ – электроцех

ОС – очистные сооружения

ОК – отдел кадров

ОО – отдел охраны

Цех РМ – цех выращивания ремонтного молодняка

Цех РС – цех содержания родительского стада

Цех ПБ – цех переработки

Цех ВБ – цех выращивания бройлеров

Второй уровень – тактическое планирование, осуществляемое под руководством генерального директора акционерного общества и при участии его семи заместителей. Таким образом, стратегические разработки высшего звена логично трансформируются в четкую тактику деятельности (рис. 1.6).

Зам. директора по производству осуществляет управление производством и технологией и восьми производственных цехов, зам. директора по экономике и финансам занимается управлением экономического анализа, планированием и финансами, ему подчиняется планово-экономический и юридический отделы, главный бухгалтер осуществляет управление учетом и отчетностью, главный инженер осуществляет управление транспортом и управление техническим обеспечением и обслуживанием и руководит автотранспортным цехом и ремонтными мастерскими, коммерческий директор управляет закупками и сбытом, маркетингом и рекламой, а также административно-хозяйственным отделом. Главный энергетик осуществляет управление электро и теплоэнергией и управление окружающей среды и отвечает за работу электроцеха, котельной и очистных сооружений. Управление кадрами и стимулированием персонала осуществляет зам. директора по кадрам.

Третий уровень – оперативное управление, осуществляемое руководителями производственных структур и главными специалистами с участием специализированных функциональных подразделений (состав и наименование управлений и отделов приведены в схеме структуры управления).

При разработке системы управления важное значение имеет закрепление функциональных подсистем управления за заместителями (функциональными директорами) генерального директора (рис. 1.7).

Далее дадим характеристику подсистемам управления и определим структурные подразделения, входящие в состав подсистемы (табл. 1.1.).

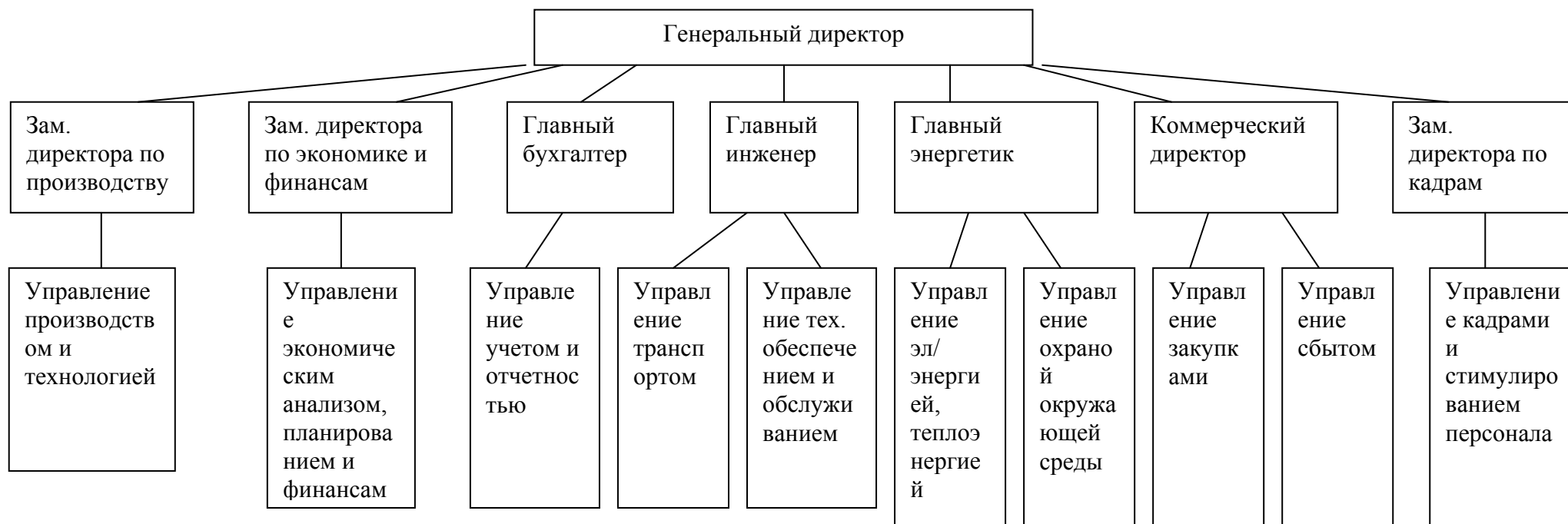


Рис. 1.7. Закрепление функциональных подсистем управления за первыми заместителями генерального директора

Таблица 1.1

Характеристика подсистем управления

Подсистема	Характеристика	Структурные подразделения, входящие в состав подсистемы
Управление экономического анализа и планирования	Обеспечивает планирование и анализ результатов деятельности предприятия и его подразделений	ПЭО
Управление производством и технологией	Обеспечивает текущее выполнение планов производства (производственной программы), разрабатывает и реализует техническую политику предприятия	Директора основных производств
Управление техническим обеспечением и обслуживанием	Обеспечивает нормальное функционирование оборудования, коммуникаций, зданий, сооружений и т.д.	РММ
Управление транспортом	Осуществляет своевременную доставку сырья и отгрузку готовой продукции, внутризаводские перевозки	АТЦ
Управление закупками	Осуществляет материально-техническое обеспечение деятельности предприятия	ОС, ОМиР
Управление сбытом	Обеспечивает сбыт продукции и формирует рыночную политику	ОР
Управление учетом и отчетностью	Обеспечивает учет движения средств предприятия	Бухгалтерия
Управление стимулированием	Обеспечивает повышение заинтересованности работников предприятия в его эффективном функционировании	ОК и ОО
Управление кадрами	Разрабатывает и реализует кадровую политику предприятия	ОК
Управление охраной окружающей среды	Обеспечивает контроль за природоохранной деятельностью предприятия	ОС

По результатам обследования и анализа существующей структуры управления птицеводческой организации сделаны следующие выводы:

1. Управление осуществляется в рамках морально устаревшей линейно-функциональной структуры, достоинства которой в управлении крупномасштабным одноотраслевым производством (централизованное управление, четкое планирование и строгий контроль производственно-

хозяйственной деятельности) общепризнанны в условиях, когда изменения происходят равномерно и по всем структурным подразделениям.

Так как в реальности в условиях рыночной экономики этого нет, неадекватность реакции системы управления требованиям внешней среды проявляется через рост несоответствия между ответственностью и полномочиями у руководителей разных уровней и подразделений, превышение нормы управляемости, формирование нерациональных информационных потоков, чрезмерную централизацию оперативного управления.

В стратегическом управлении долговременные программы развития слабо увязаны с основными функциональными подсистемами, расходятся с текущими плановыми решениями. Не осуществляется глубокий и всесторонний анализ стратегических данных по ресурсному обеспечению, прогнозам изменения цен и спроса на выпускаемую продукцию. Недостаточно структурированы перспективные проблемы и не используется математическое моделирование динамики технико-экономических показателей производственно-хозяйственной деятельности.

Разработка тактических планов сопровождается недостаточным информационным обеспечением управленческого персонала при принятии решений, допускается дисбаланс между заданиями и ресурсным обеспечением. Эти планы слабо скоординированы в деятельности функциональных подразделений. В сочетании с несовершенством нормативной базы принятия плановых решений, отсутствием критериев оценки их эффективности и качественной экспертизы все это не позволяет достичь необходимой преемственности управленческих решений руководителей различных уровней.

Проблемы стратегии и тактики управления птицеводческими организациями проецируются и на оперативное управление – отсутствие четкого обоснования применяемых горизонтов оперативного управления и признаков идентификации производственных ситуаций приводит к неадекватному восприятию этих ситуаций управленческим персоналом и отсутствию выработанных организационных процедур их саморегулирования.

2. Отмеченная неадекватность реакции существующей системы управления требованиям внешней среды во многом инициирована также несоблюдением в статической и динамической организации управления ряда основополагающих принципов управления, а именно:

- принципа разделения труда, обеспечивающего рост эффективности за счет специализации и оптимизации числа функций и задач, на которые направляются внимание и усилия персонала;

- принципа соответствия полномочий и ответственности, обеспечивающего достаточность делегированных полномочий для того, чтобы нести ответственность за выполнение работы;

- принципа пропорции между централизацией и децентрализацией, обеспечивающего соответствие объема власти степени ответственности при управлении затратами и себестоимостью;

- принципа экономичности и эффективности, обеспечивающего наиболее производительное применение управленческого труда. Линейная карта распределения ответственности свидетельствует о значительном параллелизме и дублировании в деятельности многих подразделений и должностных лиц;

- принципа концентрации управления, обеспечивающего подчиненность при выполнении всех работ, имеющих одинаковую цель, единому руководителю и группировку работ по подразделениям в соответствии с делением данной цели на конкретные подцели (производство и автотранспорт, производство и материально-техническое снабжение, управление торговлей и социальными вопросами, управление финансами, нормированием труда и т.д.);

- принципа минимальной необходимости числа уровней в управлении, обеспечивающего оптимальный баланс между числом необходимых функций в аппарате управления и рациональными нормами управляемости, рациональную пропускную способность обработки информации и минимизацию управленческих затрат;

– принципа соответствия квалификации и уровня культуры менеджеров их функциям и полномочиям, обеспечивающего рациональный подбор и расстановку кадров.

3. Отсутствует опыт решения слабо структурированных проблем, вследствие чего нет возможности оценивать варианты с помощью математического аппарата.

4. Неспособность отдельных руководителей акционерного общества выбирать решения и прогнозировать последствия в условиях действия факторов неопределенности и риска дезорганизует управление как единую систему.

5. Положение усугубляется слабой гибкостью взаимоотношений руководителей, особенно высшего звена. В результате затрудняется и замедляется процесс передачи необходимой информации, а в отдельных случаях такая информация и совсем не передается, что отрицательно сказывается на своевременности и обоснованности управленческих решений.

Следовательно, существующая структура управления не может рассматриваться как форма разделения и кооперации управленческой деятельности, в рамках которой можно осуществить переход к стратегическому управлению птицеводческой организацией и минимизацией затрат, и обеспечить достижение поставленных целей.

Эффективное управление птицеводческой организацией предполагает рациональное использование имеющихся внутренних ресурсов путем организации надлежащего контроля, планирования, анализа и других функций управления процессами производства посредством коммуникации информации управленческого учета. В данном исследовании мы остановимся на рассмотрении третьего уровня управления именно промышленного производства мяса бройлеров с целью управления затратами и себестоимостью с выделением технологических производственных подразделений, которые в целях совершенствования структуры управления предлагаем выделить по

видам птицеводческой продукции и объединить производственные цеха в Технологические производственные подразделения (ТПП).

Под технологическим производственным подразделением (ТПП) мы понимаем – сферу, направление деятельности, возглавляемое лицом, принимающим решения, несущим ответственность за результаты принимаемых решений и достижение стратегических целей организации.

Рассматривая технологические производственные подразделения, считаем необходимым рассмотреть технологический процесс выращивания бройлеров в птицеводческой организации с законченным технологическим циклом (рис. 1.8).

Производственный процесс начинается с того, что завозится племенное яйцо для формирования родительского стада. Яйцо завозится в инкубаторий, где при постоянной температуре выводятся в течение 19 дней, на 20-ый день яйца переносят в выводные шкафы.

Выращивание молодняка происходит в течение 120 дней в цехе ремонтного молодняка. Содержание напольное или клеточное. При напольном содержании птица содержится на полу в секциях до 1000 голов в каждой. При клеточном содержании, птица содержится в клетках, которые расположены в два ряда по 3–4 секции в каждом.

Выращенная в цехах с напольным содержанием ремонтная молодка в возрасте 120 дней перевозится в корпуса с напольным содержанием отделения родительского стада. В цехе родительского стада птица содержится 320 дней (max 440 дней) в зависимости от кросса.

Полученное в родительских цехах яйцо инкубируется и выведенные цыплята откармливаются в цехе промышленного стада с клеточным и напольным содержанием птицы. Откорм бройлеров в клетках производится до 45 дней, а затем птицу отправляют на убой, живым весом 1,5-2 кг, населению предлагаются тушки весом 1100 г и 1400 г. Птица содержится в клетках, процессы раздачи корма, уборки помета, подачи воды механизированы. Яйцесбор производится вручную.

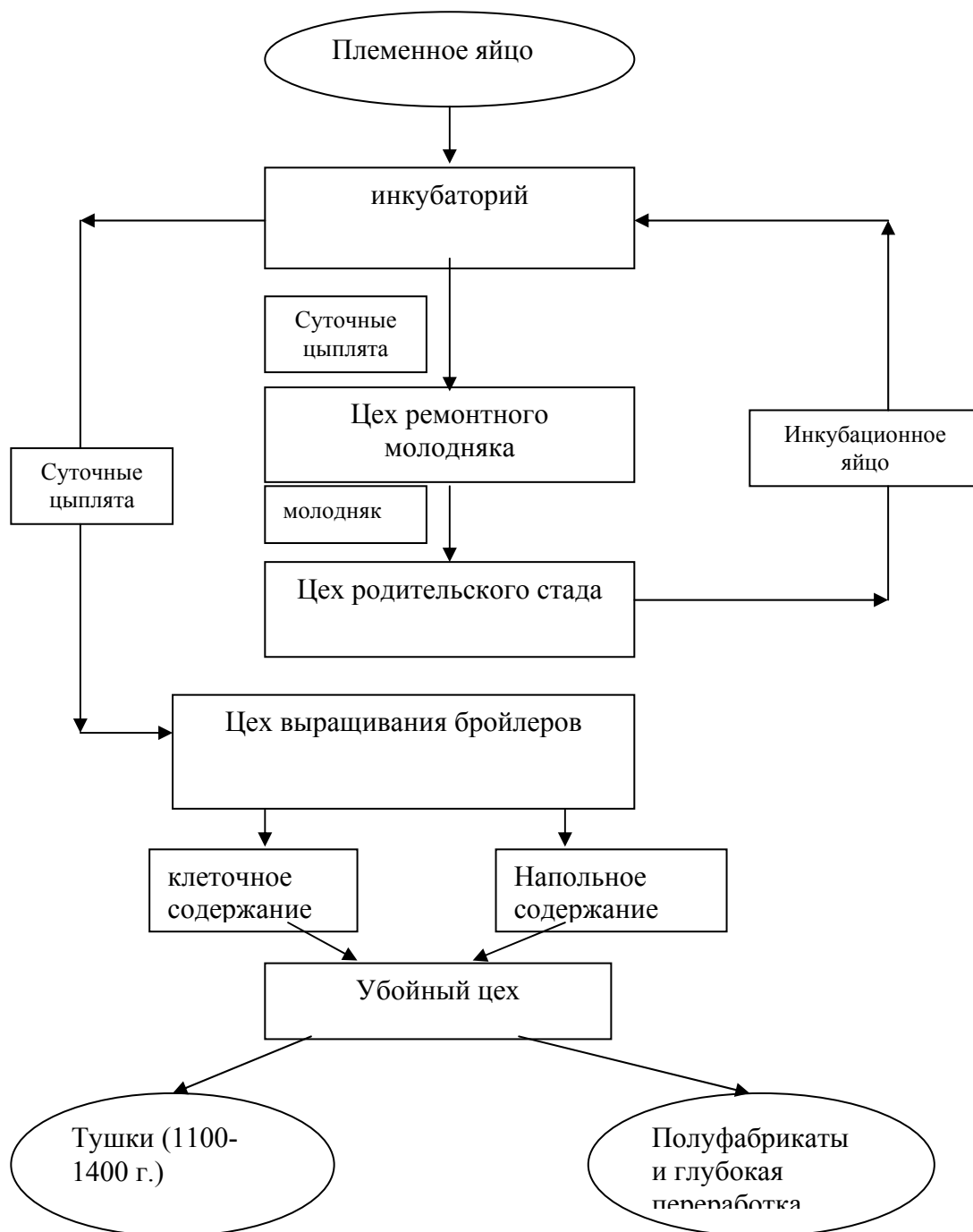


Рис. 1.8. Схема технологического процесса выращивания бройлеров

Автоматизация процесса убоя птицы на современном оборудовании значительно сокращает трудозатраты, связанные с этой процедурой. Кроме того, в птицеводческих организациях введены в эксплуатацию морозильные камеры и современные линии упаковки.

Мясо бройлеров, подвергнутое глубокой заморозке, позволит реализовать его в отдаленные регионы РФ. Замороженное мясо бройлеров в упакованном

виде дольше хранится, что в первую очередь уменьшает потери, а также создаются определенные удобства для потребителей.

Птицеводческие организации области располагают цехом утилизации, где перерабатывают отходы убоя птицы в мясокостную муку. Действуют цеха приготовления кормов.

Имеются склады для хранения кормов, разгрузочные площадки с подъездными железнодорожными путями.

Рассмотрев технологический процесс птицеводческой организации мы пришли к выводу о возможности выделения технологических производственных подразделений (ТПП), как объектов учета в птицеводческих организациях. Для того чтобы определить признак, по которому целесообразно выделить ТПП, нами разработана классификация ТПП применительно к птицеводческим организациям (рис. 1.9).

По сферам деятельности в птицеводческих организациях ТПП можно классифицировать на сельскохозяйственные и промышленные. К сельскохозяйственным ТПП относятся: сельскохозяйственное производство кормов, инкубация яиц, выращивание ремонтного молодняка, содержание родительского стада, выращивание бройлеров. К промышленным отнесем промышленную переработку кормов, переработку отходов, промышленную переработку мяса.

По направлениям деятельности классифицируем ТПП по видам продукции: инкубационное яйцо, суточный молодняк, мясо бройлеров.

По подразделениям ТПП бывают – основные и вспомогательные. К основным в птицеводческих организациях относятся инкубаторий, цех ремонтного молодняка, цех родительского стада, цех выращивания бройлеров, убойный цех. А к вспомогательным относятся: кормоцех, ветслужба, цех промышленной переработки мяса и цех переработки отходов.

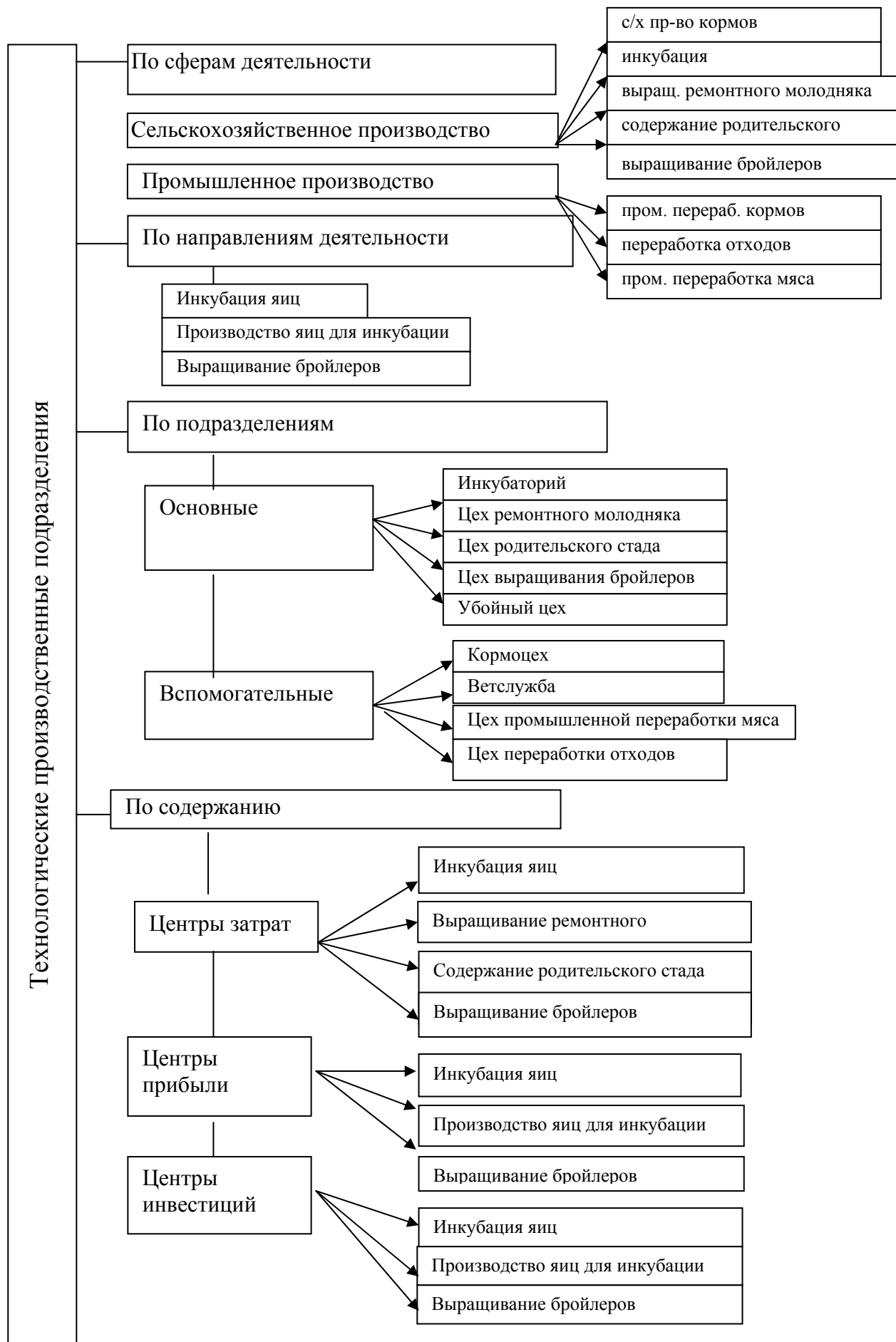


Рис. 1.9. Классификация ТПП для птицеводческих организаций

По содержанию ТПП в птицеводческих организациях мы классифицируем как центры затрат, центры прибыли, центры инвестиций. К центрам затрат, прибыли и инвестиций мы отнесем учет по видам продукции. Соответственно каждое ТПП одновременно является центром затрат, центром прибыли и инвестиций.

На основании предложенной классификации ТПП (рис. 1.10), считаем целесообразным для птицеводческих организаций выделить ТПП по направлениям деятельности. Это обосновано целью управления и контроля над затратами, прибылью и инвестициями вложенными в каждое *направление деятельности*. При этом, поскольку производственная организация – это динамично функционирующая система, т.е. со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, то и организация учета по ТПП должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управление предприятием.

Таким образом, предлагаем выделить ТПП в птицеводческих организациях, руководители которых отвечают не только за затраты, но и за финансовые результаты деятельности ТПП и инвестиции – «Производство яиц для инкубации», «Инкубация яиц», «Выращивание бройлеров (производство мяса птицы)», «Переработка мяса птицы», «Переработка кормов», «Переработка отходов», «Сельскохозяйственное производство кормов (*выращивание кормов*)».

В птицеводческих организациях каждому направлению деятельности соответствует определенный вид продукции (носитель затрат). Носителями затрат (видами продукции) комплексного птицеводческого производства выступают инкубационные яйца, суточные цыплята, мясо бройлеров, полуфабрикаты из мяса птицы, мясо-костная мука, комбикорм, зерно. Так, каждому предложенному нами ТПП соответствует конкретный вид продукции (рис. 1.10).

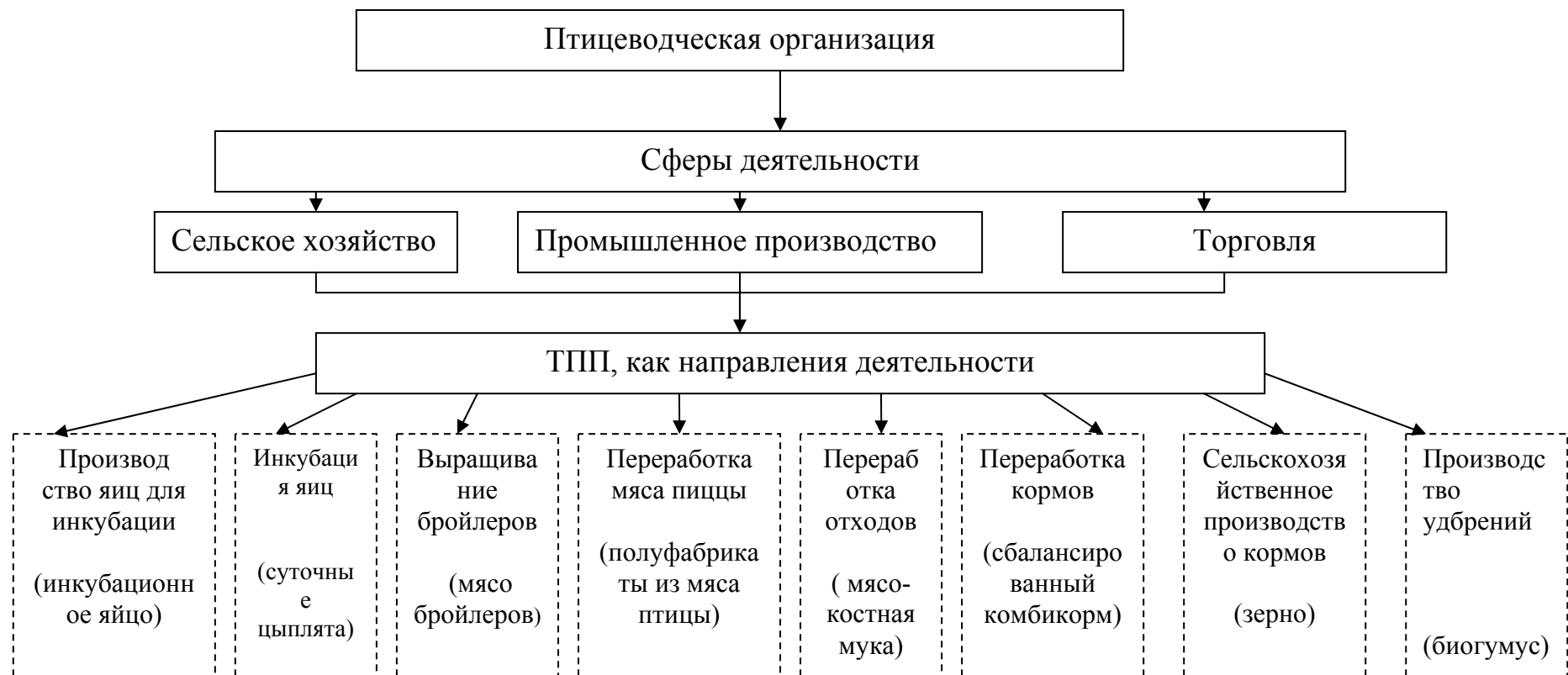


Рис. 1.10. Структура ТПП для птицеводческих организаций.

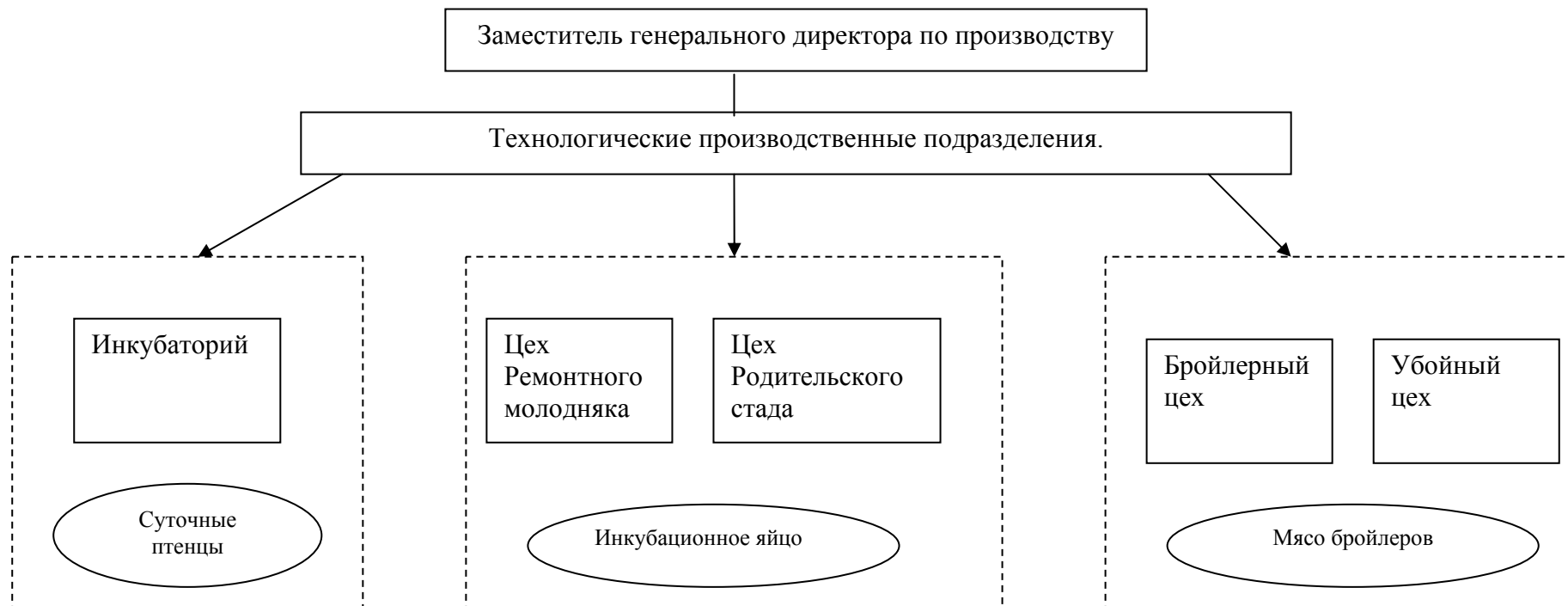


Рис. 1.11. Технологические производственные подразделения в бройлерном промышленном птицеводстве.

Выделенные ТПП тесно связаны между собой тем, что те виды продукции, которые они производят являются как готовой продукцией, так и *полуфабрикатами* производства, т.е. могут передаваться от одного ТПП к другому или же реализовываться на сторону. Каждый из предложенных ТПП будет контролировать свои доходы и расходы и принимать решения, связанные с целесообразностью производства и реализации того или иного вида продукции.

В данном исследовании мы остановимся на рассмотрении третьего уровня управления промышленного производства мяса бройлеров с выделением технологических производственных подразделений, которые предлагаем выделить по видам птицеводческой продукции и объединить производственные цеха в Технологические производственные подразделения (ТПП) рис. 1.11. с целью управления себестоимостью этих подразделений. Перед рассмотрением формирования затрат по ТПП сначала необходимо рассмотреть влияние внешних и внутренних факторов на развитие птицеводческих организаций.

1.3. Влияние отраслевых особенностей организации производства на формирование затрат и калькулирование себестоимости в птицеводческих организациях

Специфика организационных и технологических особенностей птицеводческих организаций оказывает влияние на формирование затрат и исчисление продукции и не получили должного отражения в Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве²⁵. В современных птицеводческих организациях самым тесным образом переплетаются биологические сельскохозяйственные процессы и промышленные технологии на базе комплексной переработки исходного биопродукта.

²⁵ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. № 792)

Специфика птицеводческих организаций, где самым тесным образом переплетаются промышленная технология и биологические процессы не нашла отражение в Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве.

В результате изучения теоретических основ учета затрат и практического опыта птицеводческих организаций Иркутской области выявлены основные отраслевые особенности.

Как промышленное производство птицеводство в отличие от сельского хозяйства не имеет сезонный характер производства, затраты и выход продукции осуществляются равномерно в течение года, а также не зависит от климатических условий, весь технологический процесс проходит в закрытых помещениях. В результате этого возникает возможность исчисления себестоимости полученной продукции в птицеводстве после завершения технологического процесса по каждой партии птицы или ежемесячно.

Птица каждого вида, определенного возраста и технологической группы содержится в условиях регулируемого по всем параметрам микроклимата, оптимальных зооветеринарных нормативов (влажность, температура, освещенность, кормление и т.п.), что позволяет получать высокую и устойчивую продукцию в любых природно-климатических зонах. Срок выращивания и содержания птицы определяется периодом, определяющим технологические группы птицы (молодняк на выращивании, взрослое стадо, бройлеры). Сбор затрат осуществляется по каждой технологической группе ежемесячно. Таким образом, при переводе птицы из одной технологической группы в другую, возникает необходимость обоснованного отнесения затрат на виды продукции.

К технологическим особенностям, влияющих на учет затрат и исчисление себестоимости в рассматриваемых птицеводческих организациях относится способ содержания птицы.

Так, при напольном содержании птицы готовая продукция предназначена в основном для разделки на полуфабрикаты и глубокой переработки: филе из

грудки, окорочка, колбасы, сосиски, копченые крылышки, ветчину, рулеты, консервы и др. При этом способе содержания увеличиваются затраты на ручное кормление, поение и подстилку. Из-за высокой трудоемкости процесса затруднен учет поголовья. Соответственно, необходимо учитывать стоимость подстилочного материала и затраты на оплату труда. При напольном способе содержания птицы отсутствуют затраты на приобретение дорогостоящего оборудования. Необходимо отметить, что в настоящее время птицеводческие организации области все меньше используют этот способ содержания.

Суть клеточного содержания заключается в том, что и взрослую птицу и молодняк размещают в клеточных батареях малыми группами (в каждой клетке по 3-7 кур, цыплят 11-20 в зависимости от возраста). Применение многоярусных батарей позволяет повысить плотность посадок птицы в расчете на единицу площади в 3-4 раза. Ограничение движения птицы в клетке позволяет использовать больше кормов на создание продукции за счет уменьшения расходов на поддержание жизнедеятельности организма. В результате расходы корма на единицу продукции снижаются на 10-25 %.

Клеточное содержание характеризуется большим разнообразием используемого оборудования, размещаемого в основном в безоконных широкогабаритных птичниках. В зависимости от количества ярусов различают батареи одноярусные и многоярусные (двух, трех, четырех и пятиярусные).

По размещению клеток многоклеточные батареи бывают вертикальные, ступенчатые или каскадные, передвижные (на колесах). Клетки используются для мелкогруппового (по две, три – шесть голов в клетке) и крупногруппового (по несколько десятков кур в клетке) содержания. В современных клеточных батареях все основные работы (подача воды, кормов, сборка яиц, уборка помета и др.) механизированы и автоматизированы.

В зависимости от конструкции клеточного оборудования применяются способы многофазового (обычно трехфазового) и беспересадочного выращивания молодняка птицы. При трехфазной системе молодняк

пересаживают из одних клеток и помещений в другие в возрасте 30, 60, и 140 дней.

Беспересадочный способ ведет к снижению затрат труда на пересадку птицы, повышению интенсивности использования помещений за счет уменьшения санитарных перерывов в птичниках, повышению сохранности поголовья и его продуктивности за счет ликвидации стресс-факторов²⁶.

При клеточном содержании отсутствуют затраты на подстилку и все процессы автоматизированы, в связи с этим затраты на оплату труда птичницам снижаются. Клеточное содержание беспересадным способом намного удобнее и выгоднее, несмотря на финансовые вложения. Во-первых – повышается интенсивность использования производственных помещений, во-вторых увеличивается сохранность поголовья за счет ликвидации стресс-факторов и повышается продуктивность, за счет соблюдения такого условия как «благополучие птицы»²⁷.

Птицеводство имеет дело с живыми организмами, с этой точки зрения можно отнести эту отрасль к рискованному производству, т.к. невозможно с точностью определить размер конечного продукта, поскольку не знаем заранее размер падежа (эпизоотии, птичий грипп и т.п.), для этого требуется выделение определенных средств на вакцинацию и страхование.

Качество кормления и состав кормового рациона, а также содержание в рационе кормовых единиц напрямую связано с продуктивностью птицы и варьируется по технологическим группам. Если еще учесть тот факт, что затраты на корма в птицеводстве составляют 50-70%, при таком влиянии на себестоимость необходимо очень строго подходить к учету затрат на корма. Нормативы расхода кормов есть, но не ведется оперативный учет отклонений.

²⁶ Ахмедов А и др. Экономический анализ, учет и калькуляция промышленного птицеводства. – Баку.: Азернетр., 1971. – 217 с.

²⁷ Афанасьев Г., Бондарев Э., Иванов А. Новое понятие – благополучие птицы // Птицеводство. 2005. № 10. С. 33–34.

Ограниченные сроки годности выпускаемой продукции, так как изделия являются скоропортящимися, требуют особой организации оперативного учета по выходу готовой продукции, складского учета и ее отгрузки потребителю.

Особенностью птицеводства также является тот факт, что реализация продукции может осуществляться в промежутке технологического процесса. Например – суточные цыплята. Значит можно говорить об исчислении себестоимости полуфабрикатов. Однако, согласно Методическим рекомендациям, объектами исчисления себестоимости продукции в птицеводческих организациях являются: яйца, прирост живой массы и птенцы суточные.

В птицеводческих организациях возможно получение основной, сопряженной и побочной продукции. Производства, где в рамках одного технологического процесса неизбежно одновременно или с определенным разрывом во времени получают два или более видов продукции, различных по уровню своей потребительской стоимости относятся к комплексным²⁸. В комплексных производствах возникают определенные трудности при документировании издержек производства по принципу их прямого отнесения на одновременно получаемые отдельные виды продукции. Вследствие чего большая часть издержек комплексных производств являются косвенно-распределительными. В практике птицеводческих организаций Иркутской области определяется себестоимость только основной продукции, что на наш взгляд, является недостатком организации калькуляционного дела, поскольку реализуется не только основная продукция, но и сопряженная, которую в исследуемых организациях считают побочной и оценивают по ценам возможной реализации. Поэтому требуется рассмотрение вопроса о классификации видов продукции, о том, какая продукция является сопряженной и побочной, а также изучение методов распределения затрат между видами продукции в комплексных птицеводческих производствах.

²⁸ Врублевский Н.Д. Методика калькулирования себестоимости продукции комплексного производства в управленческом учете//Бухгалтерский учет. 2002. № 3. С. 50–56.

Организационная структура предприятий влияет на выбор объектов учета затрат, состав, способы учета и распределения расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства, а также на структуру и номенклатуру статей калькуляции.

В большинстве птицеводческих предприятий найдла применение отраслевая (цеховая) структура управления. Объекты учета – цеха. Каждый цех соответствует технологической группе птицы (технологическому переделу). Далее нами рассмотрена организационная структура с выделением технологических производственных подразделений, которые предлагается выделить по видам птицеводческой продукции и объединить производственные цеха в Технологические производственные подразделения (ТПП) с целью управления себестоимостью этих подразделений.

В табл. 1.2 выделены отраслевые, технологические и организационные особенности птицеводческих организаций и описано их влияние на формирование затрат и исчисление себестоимости продукции.

Таблица 1.2

**Влияние отраслевых особенностей на формирование затрат
в птицеводческих организациях**

Особенности	Влияние особенностей на формирование затрат и исчисление себестоимости продукции
Отраслевые особенности	
Птицеводство имеет дело с живыми организмами	Рискованное производство, т.к мы не можем с точностью определить размер конечного продукта, не можем учесть эпизоотии, птичий грипп и т.п.
Затраты и выход продукции осуществляются равномерно в течение года	Возможность исчисления себестоимости по завершению технологического процесса, т.е. по каждой партии или ежемесячно. Наличие в учете незавершенного производства на конец года по инкубации яиц, если они заложены в инкубатор в декабре и до конца года цыплята не выведены.
Период выращивания птицы определен для каждой технологической группы	Строгое соблюдение зооветеринарных требований (влажность, температура, освещенность, кормление и т.п.), периода выращивания по каждой технологической группе.
Получение продукции основной, сопряженной и побочной	Необходимость уточнения объектов калькулирования и распределения затрат между этими видами продукции. Применение коэффициентов распределения затрат на виды продукции
Наличие ограниченных сроков годности готовой про-	Оперативное ведение учетных регистров по выходу готовой продукции, складского учета и ее отгрузки потребите-

Особенности	Влияние особенностей на формирование затрат и исчисление себестоимости продукции
Влияние на продуктивность птицы качества кормления и состава кормового рациона	Затраты на корма составляют до 70% в структуре затрат. Размер этой статьи в наибольшей степени влияет на себестоимость.
Реализация продукции может осуществляться в промежулке технологического процесса (по технологическим переделам), а может быть использована для дальнейшего производства.	Полуфабрикатный способ производства предполагает как использование 21 счета «Полуфабрикаты собственного производства», так и учет на 20 счете.
Организационные особенности	
Организационная структура	Влияет на выбор объектов учета затрат, состав, способы учета и распределения расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства, а также на структуру и номенклатуру статей калькуляции.
Технологические особенности	
Напольное содержание	Готовая продукция используется только для переработки, увеличение затрат на ручное кормление и поение и подстилку. Затруднен учет поголовья и выше трудоемкость процесса.
Клеточное содержание	Готовая продукция мяса бройлеров используется для реализации От вида применяемого технологического оборудования зависит техника составления специализированных первичных документов. Уменьшение затрат на кормление и поение и отсутствие статьи затрат –подстилка.
Способ содержания (Беспересадный и многофазный)	Преимущество беспересадного способа заключаются в следующем: снижение затрат на пересадку птицы, повышение интенсивности использования помещений за счет уменьшения санитарных перерывов в птичниках, повышение сохранности поголовья и его продуктивность за счет ликвидации стресс-факторов.

Все рассмотренные особенности взаимосвязаны друг с другом, обуславливают и следуют одна из другой, обеспечивая выделение однотипных технологических производственных процессов: «Производство яиц для инкубации», «Инкубация яиц», «Выращивание бройлеров (производство мяса птицы)» и однородных по экономическому назначению затрат.

Это позволит формировать затраты не по конечному продукту (мясо бройлеров), а по укрупненным ТПП и технологическим переделам.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ АПРОДУКЦИИ В ПТИЦЕВОДСТВЕ

2.1. Формирование затрат по технологическим производственным подразделениям в птицеводческих организациях

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) – это важнейший этап, предпосылка достоверного исчисления себестоимости, поэтому большое значение имеет выбор объектов учета затрат.

Рассмотрим имеющуюся дискуссию о понятии «объект учета затрат (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Группировка точек зрения авторов о понятии «объект учета затрат»

№ п/п	авторы	понятие «объект учета затрат»
1.	М.Ю. Медведев	это информационные объекты
2.	П.С. Безруких, И.А. Басманов	совокупность затрат, сгруппированных для решения задач управления себестоимостью
3.	В.Ф. Палий, Т.П. Карпова	реально возникающие издержки производства, сгруппированные по различным признакам
4.	М.А. Вахрушина	места возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов
5.	В.Г. Линник, В. К. Радостовец, М.З.Пизенгольц	затраты в заданных пределах, обобщаемые по культурам, группам культур, группам животных

В глоссарии управленческого учета дается определение: объект учета затрат – функция, организационное подразделение, контракт или другая рабочая единица, для которой требуется организовать ведение данных по затратам и накопление и измерение стоимости процессов, продукции, работ, капитальных проектов и т.п.²⁹ Это определение подходит для рассмотрения объекта учета с точки зрения управления, но с точки зрения теории оно отражает лишь техническую сторону процесса формирования затрат.

²⁹ Глоссарий управленческого учета. www.Consulting.ru/manacct/glossary 13..shtml

С точки зрения пользователей информации, для которых она собирается, это понятие рассматривает М.Ю. Медведев и под понятием объектов учета выделяет отдельные единицы бухгалтерского исследования в информационной системе управления. Таким образом, объекты учета – это информационные объекты³⁰.

Некоторые авторы под объектом учета понимают группировку затрат на производство в текущем учете, дающую возможность определить себестоимость продукции. Так, П.С. Безруких определяет это понятие как совокупность затрат, сгруппированных для решения задач управления себестоимостью.³¹ И.А. Басманов объектом учета затрат называет группировку затрат на производство для калькулирования себестоимости видов продукции, контроля использования средств по целевому назначению; организации внутризаводского хозяйственного расчета³².

М.А. Вахрушина определяет объекты учета как «... места возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов»³³.

Говоря об учете затрат в сельском хозяйстве, среди авторов наблюдается единый подход к понятию объекта учета затрат. Так, В.Г. Линник пишет: «... под объектом учета затрат следует понимать затраты в заданных пределах, обобщаемые по культурам, группам культур, группам животных, отдельным работам, по конкретным производствам или их процессам с целью осуществления контроля за затратами и исчисления себестоимости продукции».³⁴ Аналогичную характеристику понятия объекта учета затрат приводит В. К. Радостовец.³⁵ А.И. Ламыкин, определяя объект

³⁰ Медведев М.Ю. Общая теория учета.-М.: «Дело и сервис», 2001. - 750с.

³¹ Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. М.: Финансы и статистика, 1989. –117 с.

³² Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под.ред.проф. В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.

³³ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет.-М.:ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.

³⁴ Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий.– Киев: «Вицашкола», 1986.-176с.

³⁵ Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1984.-389с.

учета затрат для сельского хозяйства, пишет: « Объект учета затрат – это культура, группа животных и т.д.»³⁶. М.З. Пизенгольц выделяет отдельные виды и группы животных в пределах отрасли: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство, птицеводство и т.д.³⁷

На наш взгляд, рассматривать объект учета затрат только как обобщение по группам культур или животных недостаточно, особенно для рассматриваемых комплексных птицеводческих организаций.

В.Ф. Палий отмечает, что весьма неточно формируется объект учета как группировка затрат, что в этом случае понятие объекта подменяется методом учета. Под объектом учета затрат на производство В.Ф. Палий понимает реально возникающие издержки производства, сгруппированные по различным признакам, для формирования показателей себестоимости. В узком учетном смысле он определяет объект учета затрат как признак их группировки, определяющий кодирование данных для получения информации в интересах контроля и управления³⁸.

Такого же мнения придерживается Т.П. Карпова, определяя что это «...признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью»³⁹.

Наиболее полное определение, на наш взгляд, дает В.Ф. Палий, не ограничиваясь лишь целью группировки затрат по объектам учета только для управлением себестоимостью, расширяя ее до процесса получения информации в интересах других функций управления в целом. Таким образом, признаки группировки затрат зависят от тех пользователей информации для которых она собирается.

Исходя из рассмотренной и уточненной в первой главе структуры управления предлагается выделить технологические производственные

³⁶ Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции.-М.: Экономика, 1972. – 304 с.

³⁷ Пизенгольц М.З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 22. С. 42–46.

³⁸ Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.

³⁹ Карпова Т.П. управленческий учет. – М.: Аудит, 1998. – 346с.

подразделения по направлениям деятельности в птицеводстве как объекты учета затрат первого уровня: «Производство яиц для инкубации», «Инкубация яиц», «Выращивание бройлеров (производство мяса птицы)», «Переработка мяса птицы», «Переработка кормов», «Переработка отходов», «Сельскохозяйственное производство кормов (выращивание кормов)», «Производство удобрений». Объектами учета затрат второго уровня предлагается считать технологический передел (табл. 2.2) .

Таблица 2.2

Объекты учета затрат в птицеводческих организациях

№ п/п	1 уровень	2 уровень
	Наименование ТПП	Технологический передел (цех)
1	Производство яиц для инкубации	Цех родительского стада
2	Инкубация яиц	Инкубаторий
3	Выращивание бройлеров	Цех выращивания бройлеров
4	Переработка мяса птицы	Цех переработки мяса
5	Переработка кормов	Кормоцех
6	Переработка отходов	Котел – лапса
7	Сельскохозяйственное производство кормов	По группам культур
8	Производство удобрений	Цех производства удобрений

Необходимо уточнить, что технологическая группа – это группа птицы, объединенная по полу и возрасту, содержание которой происходит при одинаковом температурном режиме, влажности воздуха, потребности в кормах и т.п. Технологический передел – это промежуток технологического процесса. В птицеводческих организациях мы понимаем под технологическим переделом промежуток технологического процесса (содержание родительского стада, выращивание ремонтного молодняка, выращивание бройлеров, инкубация яиц), в котором содержатся технологические группы (соответственно, родительское стадо, ремонтный молодняк, бройлеры).

В настоящее время порядок формирования производственных затрат в практике птицеводческих организаций определен Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве⁴⁰ (в дальнейшем – Методические рекомендации). Согласно этому документу объектами учета затрат принято считать технологические группы птицы:

Птицеводство

1. Взрослое стадо
2. Молодняк на выращивании

Инкубатории

3. Инкубация яиц

В практической деятельности птицеводческих организаций учитываются применяемая технология и время содержания птицы. В птицеводстве мясного направления, применяющих цеховую структуру управления, в качестве объектов учета производственных затрат выделяют отдельные группы птицы.

Птицеводство

1. Родительское стадо (от 120 до 320 дней)
2. Ремонтный молодняк на выращивании (от 1 до 120 дней)
3. Бройлеры (от 1 до 45 дней)

Инкубатории

4. Инкубация яиц (от 1 до 21 дней)

Рассматривая более детально технологический процесс выращивания птицы, следует отметить, что процесс этот циклический, который охватывает период до 320 дней и распадается на отдельные временные периоды (технологические переделы).

Получение суточного молодняка (птенцы суточные) занимает 21 день в инкубатории при соблюдении определенного температурного режима, влажности и правильной технологии инкубации. Птенцы суточные могут быть

⁴⁰ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. № 792).

реализованы на сторону и могут идти на дальнейшее выращивание. Процесс выращивания рассматривается с позиций установленных целей:

1) Если птенцы суточные поступают на выращивание бройлеров (производство мяса), то для этого необходимо от 1 до 45 дней. Содержание происходит в клетках. В связи с биологическими особенностями выращивания птицы, повышение ее продуктивности и увеличение живого веса требует увеличения количества кормов (с возрастом, при увеличении живого веса и т.п.). В зависимости от возраста для содержания птицы требуется разный температурный режим содержания. Затем бройлеры поступают в убойный цех для дальнейшей переработки.

2) Если птенцы суточные поступают из инкубатора в передел выращивания ремонтного молодняка птицы, то этот период займет от 1 до 120 дней. Содержание происходит как в клетках, так и напольно. Вид продукции этого технологического процесса – ремонтный молодняк.

Технологический процесс «дорашивание» занимает период от 120 до 180 дней. В этот период ремонтный молодняк начинает нести яйцо, которое может быть реализовано (товарное яйцо), но для инкубации еще не пригодно.

По истечении 180 дней птицу переводят в состав «родительского стада», этот период охватывает от 180 до 320 дней. В результате содержания этой технологической группы птицы организация получает инкубационное и товарное яйцо. Инкубационное яйцо идет в повторяющийся процесс инкубации, а товарное яйцо реализуется на сторону.

Такая технологическая цепочка выращивания птицы позволяет предложить, учитывая цели и время биологического цикла в технологическом процессе, такие объекты производственных затрат (табл. 2.3): инкубация яиц, выращивание ремонтного молодняка, дорашивание ремонтного молодняка, содержание родительского стада, выращивание бройлеров.

Таблица 2.3

Предлагаемые объекты учета затрат для птицеводческих организаций

№ п/п	Переделы технологического процесса	Время содержания, дней	Цель производства	Вид получаемой продукции
1.	Содержание родительского стада	от 180 до 320 дней	получение инкубационного яйца	инкубационное яйцо, товарное яйцо
2.	Выращивание ремонтного молодняка птицы	от 1 до 120 дней	получение прироста живой массы	ремонтный молодняк
3.	Дорашивание ремонтного молодняка	от 120 до 180 дней	получение прироста живой массы	ремонтный молодняк, товарное яйцо
4.	Выращивание бройлеров	от 1 до 45 дней	получение мяса бройлеров	мясо бройлеров
5.	Инкубация яиц	21 день	получение суточного молодняка	суточные цыплята

Нами предлагается ввести дополнительный технологический передел – объект учета затрат 2 уровня – «Дорашивание ремонтного молодняка (от 120-180 дней)», предпосылками выделения которого являются:

1) сроки содержания ремонтного молодняка на дорашивании от 120 до 180 дней – достаточно длительный период, сопоставимый по времени с выделенными технологическими переделами;

2) затраты по дорашиванию ремонтного молодняка учитываются в составе затрат технологического передела «Содержание родительского стада (120-320 дней)», что необоснованно увеличивает себестоимость инкубационного яйца и соответственно влияет на финансовый результат ТПП. Кроме того, в период дорашивания молодняка получаем прирост живой массы, что требует формирования информации, связанной с получением прироста живой массы молодняка на дорашивании. На наш взгляд, учитывая затраты в разрезе этих объектов, птицеводческие организации получают необходимые сведения для калькуляции себестоимости основной продукции, анализа производственной деятельности и управления производством;

3) родительское стадо, кроме инкубационных яиц производит яйцо, которое не соответствует параметрам инкубационного яйца и считается товарным, что в среднем составляет 20% от общего объема производимого яйца в птицеводческих организациях мясного направления. От ремонтного молодняка на дорастивании получаем до 80% товарного яйца, которое в птицеводческих организациях оценивают по ценам возможной реализации. Таким образом, выделяя дополнительный технологический передел «Дорастивание ремонтного молодняка» становится возможным определить себестоимость товарного яйца, как сопряженной продукции и обоснованно учитывать финансовые результаты ТПП «Производство яиц для инкубации».

Таким образом, формирование затрат в птицеводческих организациях предлагается рассматривать в двух уровнях: на первом – сбор затрат по Технологическим производственным подразделениям; на втором уровне по объектам учета затрат внутри технологических производственных подразделений.

Учитывая изменения структуры управления, предложенные в главе I, сгруппируем объекты учета затрат второго уровня (технологические переделы) в объекты учета затрат первого уровня (ТПП).

Внутри ТПП «Производство яиц для инкубации» выделим 3 объекта учета затрат 2-го уровня – «Содержание родительского стада», «Выращивание ремонтного молодняка», «Дорастивание ремонтного молодняка», совпадающих с переделами технологического процесса. Внутри ТПП «Инкубация яиц» и «Выращивание бройлеров» объекты учета затрат 2 уровня выделять не требуется, так как они совпадают с одноименными технологическими переделами и ТПП, как объектами учета затрат, выделенными по направлениям деятельности (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Группировка объектов учета затрат по переделам в рамках ТПП

№ п/п	ТПП (объекты учета 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Время содержания, дней	Цель производства	Вид продукции
1.	Производство яиц для инкубации	Содержание родительского стада	от 180 до 320 дней	получение инкубационного яйца	Инкубационное яйцо, товарное яйцо
		Выращивание ремонтного молодняка птицы	от 1 до 120 дней	получение прироста живой массы	Прирост живой массы
		Дорастивание ремонтного молодняка	от 120 до 180 дней	получение прироста живой массы	Прирост живой массы, товарное яйцо
2.	Выращивание бройлеров		от 1 до 45 дней	получение мяса бройлеров	Мясо бройлеров
3.	Инкубация яиц		21 день	получение суточного молодняка	Суточные цыплята

Изучив порядок формирования затрат в птицеводческих организациях мы пришли к выводу, что распределение затрат по объектам учета является необоснованным. Так, ежемесячно по каждому объекту учета собираются затраты и распределяются на себестоимость Инкубационного яйца и на себестоимость мяса таким образом, что на «Инкубационное яйцо» относят затраты по содержанию родительского стада и по дорастиванию ремонтного молодняка, а на «Мясо» – затраты по содержанию ремонтного молодняка и выращивание бройлеров (табл. 2.5).

Таблица 2.5

**Существующая методика формирования затрат в птицеводческих
организациях**

Вид продукц ии	Объекты учета затрат	Время содержан ия, в днях	Объем привеса, мяса, цыплят, яйца	Всего затрат, т.р.	Структура затрат, %	Себестоим ость единицы продукции, руб
1	2	3	4	5	6	7
Инкуба ционно е яйцо	Содержание родительского стада	180-320	1033870	4016	90,72	4,20
	Доращивание ремонтного молодняка	120-180	8542	410,7	9,28	
ИТОГО	х	х	1042412	4426,7	100	х
Мясо бройле ров	Выращивание ремонтного молодняка	1-120	21864	1421	5,63	17,50
	Выращивание бройлеров	1-45	1446187	23858,1	94,37	
ИТОГО	х	х	1468051	25279,1	100	
Птенцы суточн ые	Инкубация яиц	21	799600	4692,8	100	5,87
ИТОГО	х	х	799600	4692,8	100	х

Как видно из таблицы, в затраты на «Инкубационное яйцо» включаются затраты на содержание родительского стада, что составляет 90,72% в структуре затрат на этот вид продукции и затраты по «Доращиванию ремонтного молодняка», которые составляют 9,28 % в структуре затрат. В затраты на «Мясо бройлеров» включаются затраты по «Выращиванию бройлеров», что составляет 94,37% в структуре затрат на «Мясо бройлеров» и затраты по «Выращиванию ремонтного молодняка», которые составляют 5,63% в структуре затрат. Таким образом, занижается себестоимость «Инкубационного яйца» и увеличивается себестоимость «Мяса бройлеров». Согласно технологическим особенностям птицеводства, чтобы получить яйцо нужно вырастить ремонтный молодняк, дорастить птицу и только затем получить инкубационное яйцо, а для выращивания бройлеров не нужно

выращивать ремонтный молодняк, сырье для выращивания бройлеров – птенцы суточные. Поэтому предлагаем на затраты по «Производству яиц для инкубации» относить затраты по «Содержанию родительского стада», «Дорастиванию ремонтного молодняка» и «Выращиванию ремонтного молодняка». На «Мясо бройлеров» – относить затраты по выращиванию бройлеров, а на «Инкубацию яиц» соответственно затраты по инкубации яиц (табл. 2.6).

Таблица 2.6

Предлагаемая методика формирования затрат в птицеводческих
организациях

Технологическое производственное подразделение (объекты учета 1 уровня)	Технологические пределы (Объекты учета затрат 2 уровня)	Время содержания, в днях	Объем привеса, мяса, цыплят, яйца	Всего затрат, т.р.	Структура затрат, %	Себестоимость единицы продукции, р.
1	2	3	4	5	6	7
Производство яиц для инкубации	Содержание родительского стада	180-320	1033870	4016	68,67	5,40
	Дорастивание ремонтного молодняка	120-180	8542	410,7	7,03	
	Выращивание ремонтного молодняка	1-120	21864	1421	24,30	
ИТОГО	х	х	10642,76	5847,7	100	х
Выращивание бройлеров	Выращивание бройлеров	1-45	1446187	23858,1	100	16,50
ИТОГО	х	х	1446187	23858,1	100	х
Инкубация яиц	Инкубация	21	799600	4692,8	100	5,87
ИТОГО	х	х	799600	4692,8	100	х

Анализируя данные табл. 2.6 видим, что себестоимость инкубационного яйца составляет 5,40 р., по сравнению с существующей методикой она

увеличивается на 1,2 р. (5,40 р.- 4,20 р.), а себестоимость мяса составляет 16,5 р., что ниже, чем при существующей методике формирования затрат на 1 р. (17,50 р.-16,50 р.). Себестоимость суточного птенца не изменяется при предлагаемой методике и составляет 5,87 р. Так как в работе рассматриваются птицеводческие организации мясного направления, а предлагаемая нами методика позволяет снизить себестоимость мяса бройлеров, то можно утверждать, что за счет внедрения предложенной методики птицеводческие организации будут получать дополнительную прибыль. Таким образом, предлагаемая методика формирования затрат в птицеводческих организациях позволяет формировать затраты в соответствии с существующей технологией и биологическими особенностями выращивания птицы. Сбор затрат по переделам технологического процесса позволит наиболее обоснованно исчислять себестоимость продукции, Формирование затрат по ТПП позволит выявлять финансовые результаты и управлять себестоимостью технологического производственного подразделения.

В существующей практике формирования затрат (табл. 2.7) птицеводческих организаций исходя из технологии выращивания птицы существует необходимость распределения затрат по выращиванию ремонтного молодняка, который выращивают в течение 120 дней (4 месяца) относить на себестоимость яйца не сразу всей суммой, а распределять на 4 месяца (время содержания родительского стада). Для того, чтобы равномерно исчислять себестоимость в рамках предлагаемой методики формирования затрат, при формировании затрат по технологическому производственному подразделению «Производство яиц для инкубации» по объектам учета затрат 2 уровня, исходя из времени содержания половозрастных групп считаем целесообразным затраты на выращивание ремонтного молодняка, который выращивают 4 месяца относить на инкубационное яйцо не сразу всей суммой, а распределять на 4 месяца (время содержания родительского стада) (табл. 2.8). Для того, чтобы учитывать равномерно распределяемые затраты по выращиванию

Таблица 2.7

Формирование затрат в ООО «Саянский бройлер2

Статьи затрат, т.р.	Ремонтный молодняк	Промышлен- ное стадо	Ремонтный молодняк на доращивани- и	Родительск- ое стадо	Инкубация яиц	Инкубация яиц (Затраты на цыплят)	Содержание родительского стада (Затраты на яйцо)	Выращивание бройлеров (Затраты на мясо)
Оплата труда	301,9	1535,2	28,0	193,1	233,1	233,1	221,1	1837,0
Корма, яйцо	419,2	15823,8	290,4	1919,3	3649,2	3649,2	2209,8	16243,0
Витамины	0,0	1,1	0,0	2,9	0,0	0,0	2,9	1,1
Медикаменты	55,4	461,5	0,0	173,8	60,9	60,9	173,8	516,9
Дез.средства	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	656,3
Услуги кормоцеха	72,3	583,9	21,0	116,1	0,0	0,0	137,1	656,3
Падеж	31,6	643,7	5,4	170,9	0,0	0,0	176,2	675,4
Отопление	0,0	7,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	7,3
Водоснабжение	2,2	71,1	0,2	1,5	1,0	1,0	1,6	73,3
Канализация	10,0	47,2	4,2	12,6	17,2	17,2	16,8	57,1
Эл.энергия	33,3	247,7	0,4	48,6	62,7	62,7	48,9	280,9
Автотранспорт	0,0	60,3	0,0	39,9	24,6	24,6	39,9	60,3
Трактора	18,6	107,6	0,0	9,8	5,7	5,7	9,8	126,2
Амортизация	32,7	159,9	0,0	81,9	26,7	26,7	81,9	192,6
Текущий ремонт	72,9	404,9	4,0	96,6	22,9	22,9	100,6	477,8
Общехозяйственные	239,8	990,1	20,4	161,7	149,8	149,8	182,1	1229,9
МБП и спецодежда	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Электрокотельная	0,0	484,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	484,6
Прочие	4,8	63,7	0,0	37,4	0,7	0,7	37,4	68,5
Налоги	126,3	2164,5	36,9	450,0	424,8	424,8	486,9	2290,8
Всего затрат	1421,0	23858,1	410,7	6263,6	4692,8	4692,8	6674,3	25279,1

Таблица 2.8

Предлагаемая методика формирования затрат для птицеводческих организаций

Статьи затрат ,т.р.	Ремонтны й молодняк	Промышленн ое стадо	Ремонтный молодняк на доращивани и	Родительское стадо	Инкубация яиц	ТПП «Инкубация яиц»	ТПП «Производство яиц для инкубации»	ТПП «Выращивание бройлеров»
Заработная плата	301,9	1535,2	28,0	193,1	233,1	233,1	221,1	1535,2
Корма, яйцо	419,2	15823,8	290,4	1919,3	3649,2	3649,2	2209,8	15823,8
Витамины	0,0	1,1	0,0	2,9	0,0	0,0	2,9	1,1
Медикаменты	55,4	461,5	0,0	173,8	60,9	60,9	173,8	461,5
Дез.средства	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Потери от падежа	31,6	643,7	5,4	170,9	0,0	0,0	137,1	643,7
Отопление	0,0	7,3	0,0	0,0	0,0	0,0	176,2	7,3
Водоснабжение	2,2	71,1	0,2	1,5	1,0	1,0	0,0	71,1
Канализация	10,0	47,2	4,2	12,6	17,2	17,2	1,6	47,2
Эл.энергия	33,3	247,7	0,4	48,6	62,7	62,7	16,8	247,7
Автотранспорт	0,0	60,3	0,0	39,9	24,6	24,6	48,9	60,3
Трактора	18,6	107,6	0,0	9,8	5,7	5,7	39,9	107,6
Амортизация	32,7	159,9	0,0	81,9	26,7	26,7	9,8	159,9
Текущий ремонт	72,9	404,9	4,0	96,6	22,9	22,9	81,9	404,9
Общехозяйственные	239,8	990,1	20,4	161,7	149,8	149,8	100,6	990,1
расходы	863,1	5911,3	56,0	1135,3	852,8	852,8	182,1	5911,3
МБП и спецодежда	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Электрокотельная	0,0	484,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	484,6
Прочие затраты	4,8	63,7	0,0	37,4	0,7	0,7	37,4	63,7
Амортизируемая сумма затрат	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	335,3	0,0
Налоги	126,3	2164,5	36,9	450,0	424,8	424,8	486,9	2164,5
Всего затрат	1421,0	23858,1	410,7	6263,6	4692,8	4692,8	7009,5	23858,1

ремонтного молодняка в течение всего периода содержания родительского стада, необходимо ввести дополнительную калькуляционную статью затрат. Формирование затрат по калькуляционным статьям рассмотрено в п. 2.2 данной монографии.

Как видно из табл. 2.7 затраты по выращиванию ремонтного молодняка (1 421,0 тыс. р.) предлагается включать в затраты по Содержанию родительского стада (6 674,3 тыс. р.) не сразу всей суммой, а амортизированной суммой линейным способом ($1\,421 \text{ тыс. р.} / 4 = 355,3 \text{ тыс. р.}$). Таким образом, за время содержания родительского стада все затраты по выращиванию ремонтного молодняка постепенно спишутся на затраты по Содержанию родительского стада (Себестоимость яйца) по вновь введенной калькуляционной статье затрат.

Формирование затрат начинается с заполнения первичных документов, сбор этих документов в учетные регистры и отражение по калькуляционным статьям и бухгалтерским счетам.

Рассмотрим состояние документопотока поголовья птицы и выхода продукции в птицеводческих организациях Иркутской области и их соответствие формам специализированных первичных документов, утвержденных приказом Минсельхоза Российской Федерации № 750 от 16.05.2003 г. «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации»⁴¹ и Постановлением Госкомстата РФ № 68 от 29.09.1997 г. «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции».⁴²

Рассматривая вышеприведенные нормативные акты, необходимо отметить, что Постановлением Госкомстата РФ № 68 от 29.09.1997 используются коды для специализированных форм первичной учетной документации сельскохозяйственных предприятий (-СП), а более поздний

⁴¹ Приказ Минсельхоза Российской Федерации от 16.05.2003г. №750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации».

⁴² Постановление Госкомстата РФ от 29 сентября 1997г. № 68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции».

документ – приказ Минсельхоза Российской Федерации № 750 от 16.05.2003 г. дополняет перечень этих форм с использованием кодов, которые соответствуют Приказу Министерства сельского хозяйства и продовольствия РФ № 215 от 26.07.1996г.(-АПК), который в настоящее время утратил силу. Таким образом, коды форм специализированных форм первичной учетной документации сельскохозяйственных предприятий не соответствуют признаку однородности.

В анализируемых птицеводческих организациях Иркутской области мы предлагаем осуществлять аналитический учет затрат по технологическим производственным подразделениям (ТПП), как объектам учета 1 уровня и технологическим переделам, как объектам учета – 2 уровня.

Одним из технологических переделов является инкубация, который совпадает с ТПП Инкубация. Целью производства этого ТПП (передела) является получение суточного молодняка. Поступившие со склада в цех инкубации племенные яйца подвергаются сортировке на предмет качества и их возможной инкубации. При этом составляют Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. № СП-41). В нем указывают количество заложенных яиц, вывод здоровых и слабых птенцов, количество уничтоженных и % вывода от заложенного. В изучаемых нами птицеводческих организациях основанием для закладки яиц в инкубатор служит Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК), форма которой уже устарела. На наш взгляд, при формировании затрат по технологическим производственным подразделениям необходимо использовать документ, по передаче продукции от одного ТПП к другому. Для этих целей предлагаем использовать разработанную нами форму Накладной внутрихозяйственного назначения (Приложение 2, ф. № СП-57), в которой указывается не только количество продукции (поголовье, живая масса или количество яиц), но и стоимостная оценка. Предложенная форма позволяет оценивать промежуточные финансовые результаты по каждому ТПП.

Перед закладкой яиц в инкубатор целесообразно проводить дезинфекцию яиц, которая заключается в обработке инкубационного яйца медикаментами и

ультрасветовым облучением. Все, анализируемые нами, птицеводческие организации осуществляют данные мероприятия в полном объеме: химическими и ультрасветовыми препаратами. При этом расход лекарственных препаратов должен оформляться Актом об использовании ветмедикаментов, препаратов и инструментов, форма которого не определена действующими нормативными документами, приведенными выше, утверждающими специализированные первичные документы, поэтому птицеводческие организации ведут этот документ произвольно. В нем отражается объем использованного формальдегида, йодистого алюминия, озона и других лекарственных препаратов, фактически израсходованных на каждую партию яйца и нормативное значение. Однако не во всех организациях отражают расход препаратов по норме, что влияет на качество обработки яиц, а как следствие – на вывод здоровых птенцов и соответственно на величину затрат по статье «Средства защиты птицы».

Кроме того, прединкубационная обработка яиц предусматривает облучение яиц ультрафиолетовыми лампами. При этом затраты на проведение данной операции отражаются в разрезе трех статей: электроснабжение на стоимость электрической энергии, поступающей со стороны по установленным тарифам, оплата труда работников с отчислениями на социальные нужды, проводящих дезинфекцию, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов на сумму износа ультрафиолетовых ламп ДРТ.

В период инкубации птицеводческие организации проводят миражирование, в результате которого происходит выбраковка яиц. Операция включает 2 этапа: при первом мираже изымают яйца с кровяными кольцами, неоплодотворенные, разбитые, а при втором мираже — замерзшие и разбитые. Миражирование яиц проводится один раз в 15 дней после закладки яиц в инкубатор, вся информация по миражированию заносится в сводный документ – Отчет о процессах инкубации (ф. № СП-29). Данный документ должен составляться при каждом миражировании, но это практикуют не во всех птицеводческих организациях, а применяют Акт на изъятие яиц при миражировании, который ведется также в произвольной форме, поскольку такая форма документа не определена

действующими нормативными документами, регулируемыми специализированные формы первичной учетной документации.

В ООО «Саянский бройлер» существует определенная схема племенной работы, что находит свое отражение в Отчете о процессах инкубации. Для формирования родительского стада птицефабрика закупает племенное яйцо кросса «Смена-2». Яйцо, полученное уже от собственного родительского стада, идет на формирование стада бройлеров с целью их продажи после забоя и переработки. Поэтому на птицефабрике составляют два Отчета о процессах инкубации. В одном содержится информация о закладке племенного (покупного) яйца в инкубаторы, а в другом – яйца от собственного родительского стада с указанием количества заложенных яиц, остатка яиц в закладке на начало месяца, выводе суточных цыплят, слабых, калек. В практике птицеводческих организаций составляется Акт на ликвидацию суточных цыплят, который необходим при забое суточных петушков, калек.

Форма Отчета о процессах инкубации предусматривает определение предварительного процента вывода (без слабых), а затем и окончательный результат вывода: дооприходование из слабых голов и общий процент вывода. Отчет содержит лишь данные удельного веса здоровых птенцов от общего количества вывода. В этом случае невозможно сопоставить % вывода здоровых птенцов от собственного стада и покупных, % вывода слабых птенцов. Следовательно, отсутствует возможность оценки эффективности закупки племенных яиц, что необходимо в сложившихся условиях хозяйствования в птицеводческих организациях по ТПП «Инкубация яиц» и определении ее финансового результата. Отчет о процессах инкубации один раз в месяц сдается в бухгалтерию, где сверяется со всеми приложениями (первичными документами), его данные заносятся в Лицевой счет (производственный отчет) по птицеводству (ф. № 83-АПК), затем в Журнал-ордер № 10, а после этого в Главную книгу. Схема документопотока яиц и суточного молодняка по ТПП «Инкубация яиц» приведена на рис. 2.1.

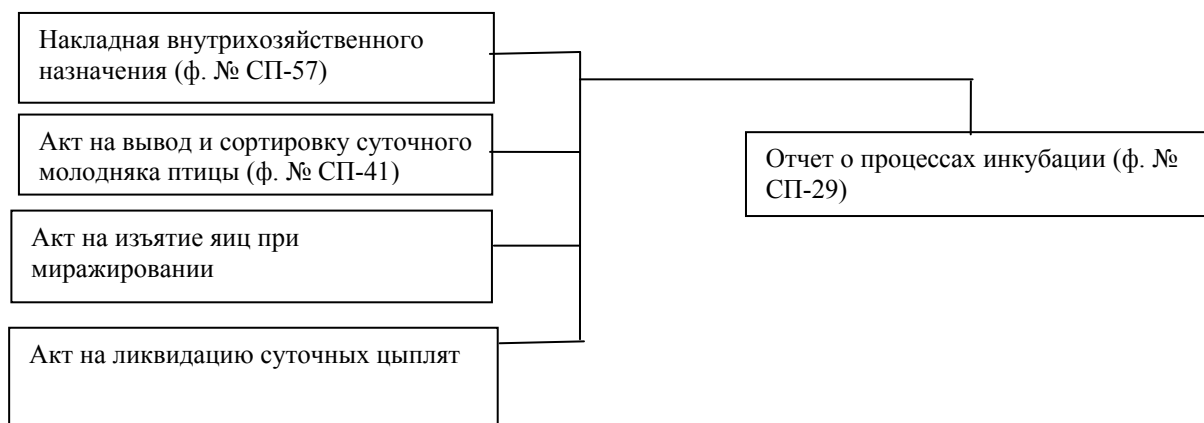


Рис. 2.1. Схема документопотока яиц и суточного молодняка по ТПП «Инкубация яиц».

В течение 12 часов после вывода здоровый молодняк птицы переводят в передел Выращивания молодняка.

Технологическое производственное подразделение «Производство яиц для инкубации» включает в себя три технологических передела: Выращивание ремонтного молодняка, Доращивание ремонтного молодняка и Содержание родительского стада.

Птицеводческими организациями Иркутской области используются все основные документы, в которых должен вестись учет и движение птицы в ТПП «Производство яиц для инкубации» (рис. 2.3).

В переделе Выращивания ремонтного молодняка прием суточных цыплят из инкубатора осуществляется по Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № СП-57) и вносится в Карточку учета движения молодняка птицы (ф. № СП-52), где ежедневно ведется учет поступившей, выбывшей птицы и падежа. В процессе выращивания поступление кормов осуществляется по Учетному листу движения животных и расхода кормов (ф. № СП-48), но в практике некоторых птицеводческих организаций для этого используют устаревшую форму – Лимитно-заборная ведомость (форма № 261- АПК) и расход корма ведется в Ведомости учета расхода кормов (форма № СП-20) .

В Карточке учета движения молодняка птицы (ф. № СП-52) ведется ежедневное движение птицы в течение месяца на основании соответствующих актов: Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (ф. № СП-46), Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (ф. СП-54).

Ведомость взвешивания животных (ф. № СП-43) применяется для определения фактической массы птицы. Ведомость составляет зоотехник или бригадир при периодических и выборочных взвешиваниях птицы при определении прироста их живой массы, а также в случаях поступления и выбытия птицы по видам и технологическим группам. Общие итоги ведомости о массе по соответствующим группам птицы используют для определения прироста живой массы (Ф. № СП-44). Ведомости взвешивания животных (ф. № СП-43), обобщенные в расчетах определения прироста живой массы (форма № СП-44), представляют в бухгалтерию одновременно с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51), который составляется на основании первичных документов в конце месяца. Данные этого отчета с приложенными первичными документами передаются в бухгалтерию.

Акт на перевод животных (ф. № СП-47) применяется во всех случаях оформления перевода птицы из одной половозрастной группы в другую. В документе указывается из какой группы в какую переводятся животные, их возраст, количество голов, балансовая стоимость, указывается за кем закреплены животные и подписи работников, их принявших.

Документопоток в перделе дорашивание ремонтного молодняка идентичен документопотоку птицы в перделе выращивание ремонтного молодняка.

Ремонтный молодняк поступает на дорашивание по Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № СП-57) на основании Акта на перевод животных (ф. № СП-47) и вносится в Карточку учета движения молодняка птицы (ф. № СП-52), где ежедневно ведется учет поступившей, выбывшей птицы и

падежа. Учетная карточка движения молодняка птицы открывается работником цеха выращивания на каждое рабочее место. В карточке ежедневно записывается происходящее движение молодняка по приходу и расходу по основным каналам движения (например, по расходу: убой, продажа, падеж, прочее выбытие) с выведением остатков и итогов движения за месяц. В конце месяца в карточке отражаются итоги: остаток поголовья и живая масса на начало и конец месяца, общий привес за месяц, среднесуточный привес и процент сохранности поголовья за месяц.

В переделе дорастивания молодняка птицы поступление кормов осуществляется по Учетному листу движения животных и расхода кормов (ф. № СП-48) и расход корма ведется в Ведомости учета расхода кормов (форма № СП-20). Ведомость взвешивания животных (ф. № СП-43) и Расчет определения прироста живой массы (ф. № СП-54) ведут аналогично документопотоку передела Выращивание ремонтного молодняка.

В Карточке учета движения молодняка птицы (ф. № СП-52) ведется ежедневное движение птицы в течение месяца на основании соответствующих актов: Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (ф. № СП-46), Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (ф. № СП-54).

На основании первичных документов в конце месяца составляется Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51). Данные этого отчета с приложенными первичными документами передаются в бухгалтерию.

Необходимо отметить, что в ряде обследованных птицеводческих организаций, в частности, в ЗАО «Восточно-Сибирская птицефабрика» не составляется Расчет определения прироста живой массы (ф. № СП-44). Все расчеты по определению прироста живой массы птицы осуществляются в Ведомости взвешивания животных (ф. № СП-43). Это объясняется большим поголовьем птицы в организациях. К тому же прирост живой массы можно определить лишь по поголовью, имеющемуся на начало и конец учетных периодов, по которым производилось взвешивание птицы, т.е. на дату данного и предыдущего взвешивания. А между этими двумя датами в поголовье птицы

происходили изменения по поступлению и выбытию птицы из данной группы, которые отражены в вышеупомянутой ведомости, поэтому для удобства расчет прироста ведут прямо в ведомости.

Недостатком также является отсутствие документа по учету товарного яйца от ремонтного молодняка на доращивании, поскольку в практике птицеводческих организаций все товарное яйцо учитывают в переделе Содержание родительского стада. В связи с предложенным выше формированием затрат по переделу Доращивание ремонтного молодняка предлагаем вести учет яйца в Карточке учета движения молодняка птицы (ф. № СП-52), т.е. усовершенствовать этот документ введя дополнительный столбец «Фактический сбор товарных яиц за день» (Приложение 2, ф. № СП-52).

Схема документопотока поголовья птицы в переделе Содержание родительского стада (рис. 2.3) предусматривает ведение Товарно-транспортной накладной (животные) (ф. № СП-32) для реализации птицы другим организациям, на мясокомбинаты. Но в настоящее время птицеводческие организации области не сдают птицу на мясокомбинаты, а перерабатывают у себя в организации, поэтому данный документ не используется.

Перевод Ремонтного молодняка на доращивании в Родительское стадо оформляется Актом на перевод животных (ф. № СП-46). Для ежедневного учета движения поголовья взрослой птицы ведется Карточка учета движения взрослой птицы (ф. № СП-53), которая открывается на каждую учетную группу взрослой птицы, достигшую 180 (210)-дневного, возраста и ежедневно заполняется бригадиром. В карточке указывается фамилия и инициалы птичницы, обслуживающей поголовье взрослой птицы, ежедневное движение кур-несушек (наличие, поступление, выбытие), ежедневный сбор яиц и яйценоскость на одну курицу-несушку за месяц. Выбытие птицы оформляется Актом на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (ф. № СП-54), также применяется Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № СП-46).

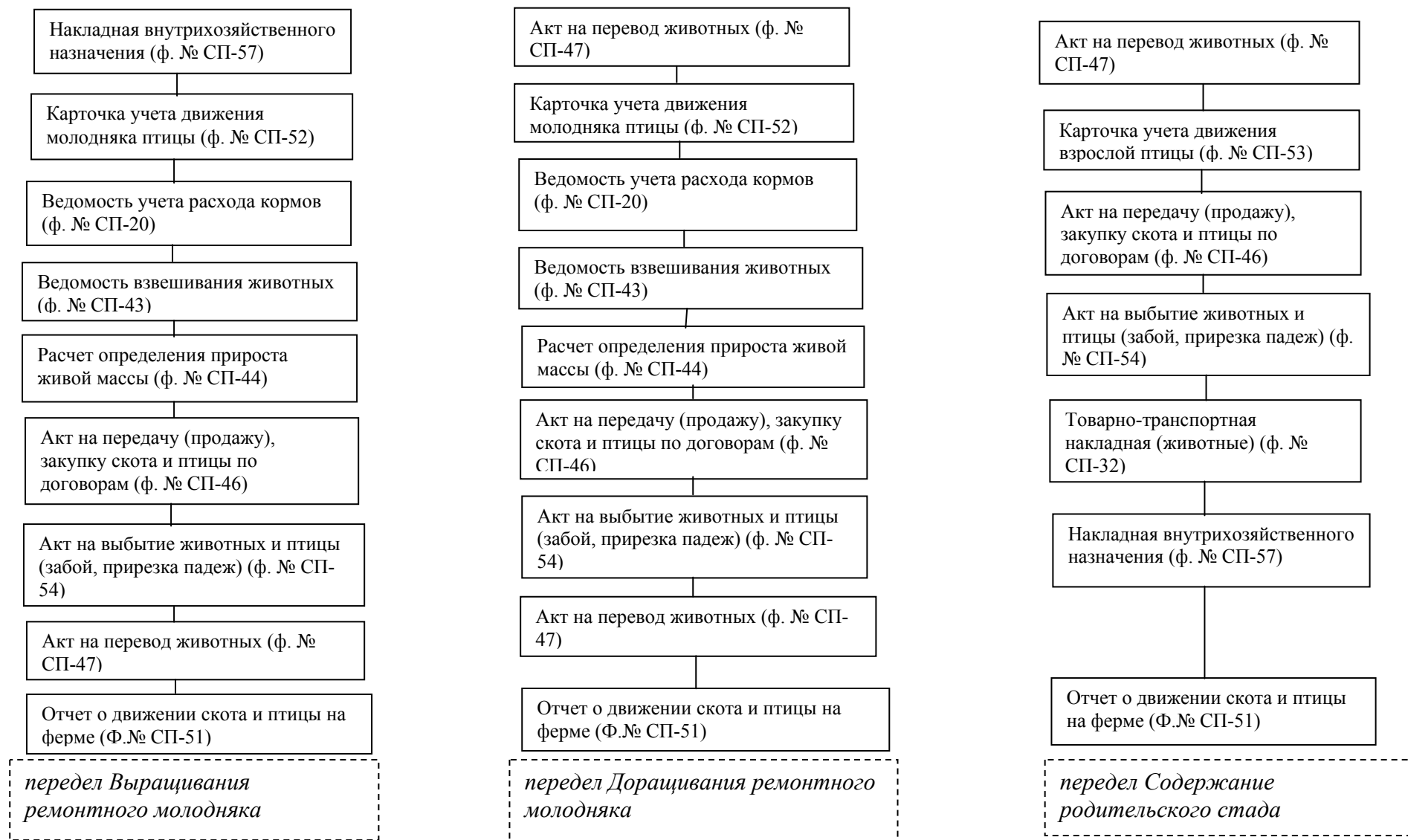


Рис. 2.2. Схема документопотока поголовья птицы в ТПП «Производство яиц для инкубации»

В конце месяца составляется Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51) для обобщения данных, отражающих наличие и движение птицы на ферме за отчетный период.

По истечении отчетного месяца первый экземпляр отчета вместе с первичными документами по движению птицы представляется в бухгалтерию для проверки и записи в бухгалтерские регистры по учету движения животных. Второй экземпляр остается на ферме. Данные отчета по основным показателям сверяются с другими документами: показатель «количество кормо-дней» должен соответствовать данным ведомости учета расхода кормов (ф. № СП-20), а количество полученного прироста живой массы животных данным расчета определения прироста живой массы животных (ф. № СП-44). Учет яиц как в специализированных птицеводческих организациях осуществляется в Карточках учета движения взрослой птицы (ф. № СП-53).

Рассмотрим схему документопотока птицы в ТПП «Производство яиц для инкубации» (рис. 2.2).

Документация по ТПП Выращивание бройлеров, которая совпадает с технологическим переделом Выращивание бройлеров представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Схема документопотока в ТПП «Выращивание бройлеров»

Основным документом для разового убоя птицы является Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж (ф. № СП-54)). Данный документ является основным для списания птицы из цехов родительского стада,

выращивания молодняка птицы, промышленного стада кур-несушек и оприходования ее в цех забоя. Выбраковка птицы из основного стада для постановки на откорм и реализации, т.е. без забоя в организации оформляется Актом выбраковки животных из основного стада (ф. № 406-АПК). Акт на выбытие животных составляется комиссией, с указанием причины выбытия и диагноза в случае вынужденного забоя. Акт составляется в день падежа (прирезки) и немедленно передается на рассмотрение администрации организации. После утверждения руководителем организации акт передается в бухгалтерию для записей по счетам. В результате забоя птицы в организациях получают мясо птицы I, II категорий, печень, лапы, головы, желудки, шеи, перо. Акт составляется ежедневно на каждую забитую партию и подписывается начальником цеха забоя, ветврачом, инженером-технологом и сортировщиком.

Однако зачастую в организациях, данные о нормативном выходе мяса птицы и ее весе по норме отсутствуют. Таким образом, отсутствует возможность оперативного анализа результатов переработки птицеводческой продукции.

Следует отметить, что в приведенной форме документа значительное количество граф остается незаполненными, поскольку не используются в птицеводческих организациях не используются клички животных, пол, упитанность и т.п. Бухгалтеры птицеводческих организаций в данных графах отражают выход полученных субпродуктов, хотя для этого предусмотрена обратная сторона акта.

Поэтому для компактности, удобства обработки и наглядности учетных данных нами усовершенствована форма Акта на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж) (Приложение 2, ф. № СП-54) применительно к птицеводческим организациям. В нем указывается технологическая группа птицы, возраст, количество, живая масса, балансовая стоимость, код синтетического и аналитического счета, причина выбытия, диагноз, ФИО материально-ответственного лица и подпись. На обратной стороне

«Получение продукции и ее использование» предлагаем перечислить виды продукции, получаемые при забое птицы (мясо I категории, мясо II категории, нестандартное мясо, головы, лапы, сердце, печень). Акты в цехе забоя составляются ежедневно на каждую партию забитой птицы и в течение месяца группируются в Производственном отчете о переработке птицы и выходе продукции (ф. № СП-56). В отчете содержатся данные о поступлении птицы на забой и выходе продукции переработки в результате забоя: мяса по категориям, прочей продукции (пух, перо, подкрылок, головы, лапы, технические отходы). Отчет подписывает начальник и ветврач убойного цеха, проверяет главный зоотехник и утверждает руководитель организации, после чего первый экземпляр с прилагаемыми приходными и расходными документами передается в бухгалтерию. Второй экземпляр остается в цехе.

Сегодня, в период рыночных отношений, расширяется ассортимент выпускаемой из переработки птицеводческой продукции. Поэтому форму Производственного отчета о переработке птицы и выходе продукции (ф. № СП-56) считаем несколько устаревшей и предлагаем птицеводческим организациям использовать усовершенствованную нами форму данного документа (Приложение 2, ф. № СП-56). Мясо принимают на учет в охлажденном виде с подразделением на: полупотрошеное и потрошеное I-ой и II-ой категорий, а также нестандартное. Предлагаем использовать эти термины в отчете.

Обобщая выше изложенные материалы, можно заключить, что в целом организация первичного учета в птицеводческих организациях Иркутской области с использованием форм ведомственных специализированных первичных документов соответствует предъявляемым требованиям. Однако некоторые предприятия первичных документов в организациях не применяются в связи с их ненужностью – (Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (ф. № СП-46).

Информация о затратах (по каждому переделу, ТПП и в целом по организации) и выходе продукции птицеводства с группировкой по

корреспондирующим счетам переносится в журнал-ордер № 10-АПК, а затем в Главную книгу.

2.2. Анализ калькуляционных статей в птицеводческих организациях

Нормативное регулирование бухгалтерского учета определяет обязательный перечень элементов, в разрезе которых должны группироваться в учете расходы по обычным видам деятельности (ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

В п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁴³ записано «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты
- 2) затраты на оплату труда
- 3) отчисления на социальные нужды
- 4) амортизация
- 5) прочие затраты»

Рассмотрим структуру затрат по элементам в птицеводческих организациях Иркутской области в табл. 2.9.

Данные табл. 2.9 позволяют обратить особое внимание на такой элемент, как материальные затраты, которые занимают от 68 до 75 %. Это говорит о том, что исследуемое производство материалоемкое. Такой значительный удельный вес элемента «Материальные затраты» достигается в основном за счет затрат на корма, (в калькуляции они составляют от 55 до 67%) (прил. 1, табл. 6).

Учет затрат по элементам позволяет определить структуру затрат в целом по предприятию. В отличие от учета затрат по элементам учет затрат по калькуляционным статьям и их перечень каждая организация устанавливает с учетом своих целей самостоятельно.

⁴³ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом МФ РФ от 06.05.99 № 33н

Таблица 2.9

Структура элементов затрат в птицеводческих организациях Иркутской области

Элементы затрат	СХОАО «Белореченское»	СПК «Окинское»	ЗАО «Ангарская»	ООО «Саянский бройлер»
	уд. вес, %	уд. вес, %	уд. вес, %	уд. вес, %
Материальные затраты	69,71	68,48	74,76	75,40
Затраты на оплату труда	11,73	8,88	7,40	6,66
Отчисления на социальные нужды	4,12	3,12	2,60	2,34
Амортизация	2,42	2,10	1,70	0,90
Прочие затраты	12,02	17,42	13,70	14,70
Всего	100	100	100	100

В настоящее время в птицеводческих организациях для формирования перечня калькуляционных статей затрат используют Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях⁴⁴. Как было уже отмечено, птицеводство, как вид экономической деятельности стоит на стыке между сельским хозяйством и промышленностью, но Методические рекомендации предлагают калькуляционные статьи применительно к животноводству, которое относится согласно ОКВЭД к разделу А «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» подраздел 01.2 «Животноводство». Следовательно в птицеводческих организациях не учитывают в полной мере отраслевые и технологические особенности комплексных производств по выращиванию птицы, и единая номенклатура калькуляционных статей затрат, рекомендованная для всех видов экономической деятельности животноводства, не может удовлетворять требованиям птицеводства, как виду экономической деятельности.

Это подтверждает и проведенный анализ калькуляционных статей затрат в птицеводческих организациях Иркутской области. Необходимо отметить

⁴⁴ Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. Утв. Минсельхозом РФ от 06.06.2003 № 792

отклонения от типовой номенклатуры калькуляционных статей, приведенные в табл. 2.10.

Таблица 2.10

Перечень калькуляционных статей затрат в птицеводческих организациях Иркутской области и их соответствие Методическим рекомендациям

Калькуляционные статьи затрат	СХОАО «Белореченское»	СПК «Окинское»	ЗАО «Ангарская»	ЗАО «Вост. Сиб птицефабрика»*	ООО «Саянский бройлер»
1. Материальные ресурсы, используемые в производстве					
1.1. Средства защиты животных	-	-	-	-	-
<i>Витамины**</i>	+	+	-	+	+
<i>Медикаменты</i>	+	+	+	+	+
<i>Дезинфицирующие средства</i>	+	-	+	+	+
1.2. Корма	+	+	+	+	+
а) приобретенные и собственного производства прошлых лет	-	-	-	-	-
б) собственного производства текущего года	-	-	-	-	-
1.3. Нефтепродукты	-	-	-	-	-
<i>ГСМ</i>	+	+	+	+	+
1.4. Топливо и энергия на технологические цели	-	-	-	-	-
1.5. Работы и услуги сторонних организаций	-	-	-	-	-
2. Оплата труда	+	+	+	+	+
а) основная	-	-	-	-	-
б) дополнительная	-	-	-	-	-
в) натуральная	-	-	-	-	-
г) другие выплаты	-	-	-	-	-
3. Отчислениями на социальные нужды	-	+	-	-	+
4. Содержание основных средств, в т.ч.	+	+	+	+	+
а) амортизация	+	+	+	+	+
б) ремонт и тех.	+	+	+	+	+

Калькуляционные статьи затрат	СХОАО «Белореч енское»	СПК «Окинское »	ЗАО Ангарская»	ЗАО «Вост. Сиб птицефабрика »*	ООО «Саянский бройлер»
обслуживание основных средств					
5.Работы и услуги вспомогательных производств	-	-	-	-	-
<i>Автотранспорт</i>	+	+	+	+	+
<i>Электроснабжен ие</i>	+	+	+	+	+
<i>Водоснабжение</i>	+	+	+	+	+
<i>Теплоснабжение</i>	+	+	+	+	+
<i>Очистные сооружения</i>	+	-	-	-	+
6.Налоги, сборы и другие платежи	+	+	+	+	+
Потери от падежа животных	+	+	+	+	+
7.Прочие затраты	+	+	+	+	+
8.Потери от падежа животных	+	+	+	+	+
9.Общепроизводс твенные расходы	+	+	+	+	+
10.Общехозяйств енные расходы	+	+	+	+	+

* ЗАО «Восточно-сибирская птицефабрика» в 2005 году вошла в состав ООО «Саянский бройлер».

** Курсивом выделены калькуляционные статьи затрат, которые отсутствуют в Методических рекомендациях, но применяются в птицеводческих организациях.

Проведенный сравнительный анализ номенклатуры калькуляционных статей по ряду птицеводческих организаций и их соответствие Методическим рекомендациям, позволил отметить, что в основном, применяются статьи затрат, предусмотренные отраслевой инструкцией для отрасли животноводства, утвержденные в 1996 году⁴⁵, (в настоящее время действуют Методические рекомендации, утвержденные в 2003 году). Выявлено, что используются, как укрупненные статьи, такие как «Содержание основных средств», «Оплата труда

⁴⁵ Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве", утвержденные Минсельхозпродом России 4 июля 1996 г. N П-4-24/2068.

с отчислениями на социальные нужды», так и детализированные: «Витамины», «Медикаменты», «Дезинфицирующие средства», «Автотранспорт», «Электроснабжение», «Водоснабжение», «Теплоснабжение». Не используются в птицеводческих организациях статьи, предложенные в Методических рекомендациях: «Нефтепродукты», «Топливо и энергия на технологические цели».

По статье «Средства защиты животных» согласно Методическим рекомендациям отражаются затраты на отпуск и списание в затраты производства средств защиты животных. На практике применяются детализированные статьи: «Витамины», «Медикаменты», «Дезинфицирующие средства». Во-первых, предлагаем привести в соответствие с особенностями птицеводческих организаций эту статью и уточнить ее название в соответствии с особенностями птицеводства – «Средства защиты **птицы**», во-вторых, анализируя калькуляционные статьи птицеводческих организаций, предлагаем детализировать эту статью – «Витамины», «Медикаменты» и «Дезинфицирующие средства» для целей планирования и анализа, а также контроля за расходом медикаментов, витаминов и дезинфицирующих средств.

По калькуляционной статье «Корма» согласно Методическим рекомендациям отражаются израсходованные корма собственного производства прошлых лет по балансовой стоимости, которая равна фактически сложившейся себестоимости. Расход кормов, произведенных в текущем году, оценивают по плановой себестоимости, а в конце года по данным расчетов исчисления себестоимости их плановую себестоимость доводят до фактической. Покупные корма списывают в расход по ценам приобретения, включая затраты по их доставке в организацию.

В практике учета исследуемых птицеводческих организаций все корма оцениваются по покупной стоимости, а учет кормов по плановой стоимости не ведется. Предлагаем детализировать статью «Корма» по видам кормов, так как качество кормления и состав кормового рациона, а также содержание в рационе кормовых единиц варьируется по технологическим группам птицы. В связи с

этим считаем, что целесообразно детализировать данную статью затрат именно по видам кормов.

Анализируя калькуляционные статьи затрат по птицеводческим организациям области мы видим, что статья «Нефтепродукты» не используется ни в одной анализируемой нами птицеводческой организации, вместо этой статьи учет затрат горюче-смазочных материалов ведется по статье «ГСМ». Согласно Методическим рекомендациям по статье «Нефтепродукты» учитывается именно стоимость горюче-смазочных материалов.⁴⁶ Мы предлагаем для птицеводческих организаций использовать статью «Нефтепродукты», вместо статьи «ГСМ».

Также не используется статья «Топливо и энергия на технологические цели», в которую, согласно Методическим рекомендациям «включаются топлива и энергии для технологических целей (по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и приобретение всех видов энергии – электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации)». Необходимо отметить, что «топливо (газообразное и жидкое) составляют одну из главных групп нефтепродуктов»⁴⁷. Поэтому, на наш взгляд, формулировка данной статьи нуждается в корректировке. Данная статья не используется в птицеводческих организациях, это обусловлено тем, что рассматриваемые птицеводческие организации имеют свои электростанции, котельные и водонапорные башни. Предлагаем статью «Топливо и энергия на технологические цели» оставить для использования птицеводческими организациями, поскольку в силу комплексности производства возможно использование данной статьи, хотя

⁴⁶ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. N 792)

⁴⁷ Товарные **нефтепродукты**, их свойства и применение. Справочник, под ред. Н. Г. Пучкова, М., 1971; **Нефтепродукты**, [ч. 1-2], М., 1970.

необходимо в дальнейшем уточнение формулировки данной статьи исходя из практики ее применения.

Статья «Работы и услуги сторонних организаций», предлагаемая в Методических рекомендациях не используется в практике птицеводческих организаций. По ней отражаются затраты на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса животноводства; по обработке сырья и материалов, изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними предприятиями и организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые для предприятия сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг. К ним, в частности, относится стоимость выполняемых работ и услуг за механизацию работ в растениеводстве, повышение плодородия почв, химизацию, мелиорацию, транспортные работы, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией; по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных; за расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т.п.

Предлагаем оставить статью «Работы и услуги сторонних организаций» для использования в птицеводческих организациях.

В статью «Оплата труда» согласно Методическим рекомендациям включаются все виды начисленных денежных и натуральных выплат, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства. Во-первых, считаем неверным название статьи «Оплата труда», так как согласно Трудовому кодексу (Гл. 20, ст. 129) «Оплата труда – система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными

нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера».⁴⁸ Поэтому правильно будет называть статью – «Заработная плата». Во-вторых, не последовательным в этой статье считаем разделение на основную, дополнительную и натуральную заработную плату, так как основная, так и дополнительная заработная плата, согласно Методическим рекомендациям могут выдаваться в натуральной и денежной форме. Состав «других выплат», описанных в Методических рекомендациях дополняет состав «дополнительной заработной платы». Таким образом, предлагаем переименовать эту статью в статью «Заработная плата» и детализировать ее на две – «основная» и «дополнительная».

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления единого социального налога по установленным ставкам в Фонд социального страхования РФ, Фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг) (как правило, все выплаты и иные вознаграждения, которые принимаются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль), за исключением тех, на которые эти взносы не начисляются (обычно применительно к перечню выплат, не учитываемых в целях налогообложения прибыли). Анализируя таблицу видно, что не все птицеводческие организации используют данную статью.

В статью «Содержание основных средств» включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве. Это – расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в

⁴⁸ Трудовой Кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (Принят ГД ФС РФ 21.12.2001) Ред. От 09.05.2005

технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции); отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты; амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данный вид животных, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования; затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

Статья «Работы и услуги вспомогательных производств» согласно Методическим рекомендациям не предусматривает детализацию статей. Однако как показывает анализ статьи в практике применения птицеводческими организациями она детализирована на: «Автотранспорт», «Электроснабжение», «Водоснабжение», «Теплоснабжение», «Очистные сооружения». Поскольку в практике птицеводческих организаций эта детализация применяется, то предлагаем ее использовать. Анализируя номенклатуру статей затрат в птицеводческих организациях области, в составе затрат этой статьи нет расходов на содержание и обслуживание холодильных установок в практике применения птицеводческими организациями. Тем не менее этот вид затрат предлагаем оставить в номенклатуре калькуляционных статей затрат, поскольку согласно особенностям птицеводческих организаций, эти затраты имеют место.

В состав статьи "Налоги, сборы и другие платежи" включаются налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог, т.е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством); платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, а также прочие денежные расходы. В статье "Налоги, сборы и другие платежи"

предлагаем выделить отдельной строкой такой вид затрат, как «**Страхование птицы**». Зная, что критерием для выделения затрат в отдельную статью калькуляции является целый ряд условий, действующих в комплексе. Определяющими являются роль данного вида затрат в формировании себестоимости продукции и достаточно высокий удельный вес затрат в структуре этой статьи (не менее 1 %). По предварительным подсчетам затраты на страхование птицы составляют менее 1% в структуре затрат, но возникновение в последние годы эпизоотий, таких как птичий грипп приводит к необходимости страхования птицы во всех птицеводческих организациях. К тому же птицеводство, как вид экономической деятельности, является рискованным производством уже только по тому, что имеет дело с живыми организмами, а активно развивающийся в настоящее время рынок страховых услуг, предлагает все новые и новые тарифные планы, поэтому на наш взгляд, в ближайшее время удельный вес данной статьи будет возрастать, поэтому считаем необходимым выделить ее самостоятельной позицией.

По статье «Потери от падежа животных» согласно Методическим рекомендациям учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий. Предлагаем уточнить название этой статьи – «Потери от падежа **птицы**».

По статье "Прочие затраты" отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей. В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);
- расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

– затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

– затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, парниково-тепличных комбинатов, птицефабрик, промышленных цехов). Указанные затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет;

– разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления.

Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на соответствующие виды животных и продукцию подсобных промышленных и других производств. В состав данной статьи включены такие понятия как затраты и расходы, что говорит о неоднородности понятий и необходимости изменения названия данной статьи. Проанализировав статью мы предлагаем изменить ее название на «Прочие **расходы**».

С учетом обоснованной в п. 2.1 монографии необходимости введения дополнительной калькуляционной статьи, обеспечивающей равномерное списания затрат в течение всего периода содержания родительского стада для обоснованного исчисления себестоимости инкубационного яйца предлагаем ввести дополнительную калькуляционную статью «**Расходы по выращиванию**» в составе статьи «Прочие расходы».

По статье "Общепроизводственные расходы" согласно Методическим рекомендациям отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия. К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств

общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ.

Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в птицеводстве. При этом бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

В статье «Общехозяйственные расходы» согласно Методическим рекомендациям, относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие. По статье "Общепроизводственные расходы" согласно Методическим рекомендациям отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия.

Исследования показывают, что при группировке затрат по калькуляционным статьям важно учитывать технологические особенности птицеводства, как вида экономической деятельности и исходить из роли и значения отдельных видов затрат в процессе формирования себестоимости продукции и их целевого назначения.

Таким образом, в процессе совершенствования производственных затрат предлагаем номенклатуру статей, адаптированную для комплексных птицеводческих организаций (табл. 2.11)

Таблица 2.11

**Номенклатура калькуляционных статей затрат на производство продукции
птицеводства.**

№ п/п	Действующая, согласно Методическим рекомендациям	№ п/п	Предлагаемая для птицеводческих организаций
1 1	Средства защиты животных	11	Средства защиты птицы а) витамины б) медикаменты в) дезинфицирующие средства
22	Корма а) приобретенные и собственного производства прошлых лет б) собственного производства текущего года	12	Корма (по видам)
3	Нефтепродукты	3	Нефтепродукты
4	Топливо и энергия на технологические цели	4	Топливо и энергия на технологические цели
5	Работы и услуги сторонних организаций	5	Работы и услуги сторонних организаций.
56	Оплата труда а) основная б) дополнительная в) натуральная г) другие выплаты	56	Заработная плата
7	Отчисления на социальные нужды	7	Отчисления на социальные нужды
88	Содержание основных средств а) амортизация б) ремонт и тех. обслуживание основных средств	88	Содержание основных средств а) амортизация б) ремонт и тех. обслуживание основных средств
99	Работы и услуги вспомогательных производств	99	Работы и услуги вспомогательных производств в том числе: а) водоснабжение б) электроснабжение в) теплоснабжение г) транспортные работы тракторов д) автотранспорт е) ремонтная мастерская ж) холодильные установки з) очистные сооружения
110	Налоги, сборы и другие платежи	110	Налоги, сборы и другие платежи в т.ч. страхование птицы
111	Прочие затраты	111	Прочие расходы в т.ч. Расходы по выращиванию
12	Потери от падежа животных	12	Потери от падежа животных
13	Общепроизводственные расходы	13	Общепроизводственные расходы
14	Общехозяйственные расходы	14	Общехозяйственные расходы

Предлагаемая номенклатура калькуляционных статей затрат учитывает отраслевые, технологические и организационные особенности птицеводства. От правильности группировки затрат на производство по калькуляционным статьям зависит объективность, исчисления, анализа себестоимости продукции, что необходимо при определении целевой себестоимости.

Для того, чтобы иметь необходимую информацию для исчисления себестоимости продукции и финансовых результатов по технологическим производственным подразделениям (ТПП) рассмотрим калькуляционные статьи затрат в рамках предложенных объектов учета (табл. 2.12).

Таблица 2.12

Калькуляционные статьи в разрезе объектов учета затрат

ТПП	Технологический раздел	Калькуляционные статьи для исчисления себестоимости
Инкубация яиц	Инкубация яиц	<ol style="list-style-type: none"> 1. Стоимость заложенных яиц на инкубацию 2. Средства защиты птицы 3. Нефтепродукты 4. Работы и услуги сторонних организаций, в том числе топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата 6. Отчисления на социальные нужды 7. Амортизация 8. Ремонт и тех. Обслуживание 9. Водоснабжение 10. Электроснабжение 11. Теплоснабжение 12. Транспортные работы тракторов 13. Автотранспорт 14. Ремонтная мастерская 15. Холодильные установки 16. Очистные сооружения 17. Налоги, сборы и другие платежи 18. Общепроизводственные расходы

ТПП	Техно логич еский перед ел	Калькуляционные статьи для исчисления себестоимости
Произ водст во яиц для инкуб ации	Выра щива ние ремонтного молод няка	1. Средства защиты птицы 2. Корма 3. Нефтепродукты 4. Работы и услуги сторонних организаций, в том числе топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата 6. Отчисления на социальные нужды 7. Амортизация 8. Ремонт и тех. Обслуживание 9. Водоснабжение 10. Электроснабжение 11. Теплоснабжение 12. Транспортные работы тракторов 13. Автотранспорт 14. Ремонтная мастерская 15. Холодильные установки 16. Очистные сооружения 17. Налоги, сборы и другие платежи 18. Падеж 19. Общепроизводственные расходы
	Дора щива ние ремонтного молод няка	1. Средства защиты птицы 2. Корма 3. Нефтепродукты 4. Работы и услуги сторонних организаций, в том числе топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата 6. Отчисления на социальные нужды 7. Амортизация 8. Ремонт и тех. Обслуживание 9. Водоснабжение 10. Электроснабжение 11. Теплоснабжение 12. Транспортные работы тракторов 13. Автотранспорт 14. Ремонтная мастерская 15. Холодильные установки 16. Очистные сооружения 17. Налоги, сборы и другие платежи 18. Падеж 19. Общепроизводственные расходы

ТПП	Технологический передел	Калькуляционные статьи для исчисления себестоимости
	Содержание родительского стада	1. Средства защиты птицы 2. Корма 3. Нефтепродукты 4. Работы и услуги сторонних организаций, в том числе топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата 6. Отчисления на социальные нужды 7. Амортизация 8. Расходы по выращиванию 9. Ремонт и тех. Обслуживание 10. Водоснабжение 11. Электроснабжение 12. Теплоснабжение 13. Транспортные работы тракторов 14. Автотранспорт 15. Ремонтная мастерская 16. Холодильные установки 17. Очистные сооружения 18. Налоги, сборы и другие платежи 19. Падеж 20. Общепроизводственные расходы
Выращивание бройлеров	Выращивание бройлеров	1. Средства защиты птицы 2. Корма 3. Нефтепродукты 4. Работы и услуги сторонних организаций, в том числе топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата 6. Отчисления на социальные нужды 7. Амортизация 8. Ремонт и тех. Обслуживание 9. Водоснабжение 10. Электроснабжение 11. Теплоснабжение 12. Транспортные работы тракторов 13. Автотранспорт 14. Ремонтная мастерская 15. Холодильные установки 16. Очистные сооружения 17. Налоги, сборы и другие платежи 18. Падеж 19. Подстилка (для напольного содержания) 19. Общепроизводственные расходы

Как видно из табл. 2.12, для каждого объекта учета затрат 2 уровня (технологического передела) существуют свои особенности в номенклатуре

калькуляционных статей затрат. Так, для передела «Инкубация» добавляется калькуляционная статья затрат «Стоимость заложенных яиц», но отсутствуют такие статьи как «Подстилка», «Падеж» и «Корма». Несмотря на одинаковую номенклатуру статей для таких технологических переделов, как «Выращивание ремонтного молодняка», «Дорастивание ремонтного молодняка», «Содержание родительского стада» они отличаются периодом содержания, температурным режимом и потребностью в кормах.

Изучив формирование затрат в птицеводческих организациях в п. 2.1. монографии мы пришли к выводу о том, что распределение затрат по видам продукции происходит неравномерно. Предлагаем ввести новую статью калькуляции **«Расходы по выращиванию»**, чтобы ежемесячно списывать затраты по выращиванию и дорастиванию ремонтного молодняка, который выращивают около 6 месяцев на яйцо не сразу всей суммой, а распределять на 4 месяца (время содержания родительского стада) и ежемесячно равными частями относить затраты по содержанию ремонтного молодняка на затраты по содержанию родительского стада.

Для процедуры списания затрат по предлагаемой статье необходимо рассмотрение учета затрат на счетах бухгалтерского учета. Для этого необходимо наиболее детально рассмотреть вопрос организации синтетического учета затрат на производство продукции птицеводства как в целом по организации, так и по ТПП.

Организация учета на счетах бухгалтерского учета в птицеводческих организациях регламентирована Планом счетов в организациях агропромышленного комплекса, утвержденным Приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654⁴⁹, а также Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в

⁴⁹ План счетов в организациях агропромышленного комплекса, утвержденный Приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Министерства Сельского хозяйства РФ от 02 февраля 2004 г. № 73⁵⁰.

Прежде всего, важно отметить, что птицу нужно учитывать не на счете 01 «Основные средства», а на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», субсчет 3 «Птица». Это связано с тем, что птица относится к животным с быстрой отдачей, а потому не нуждается в начислении амортизации.

Для учета прямых затрат и выхода продукции птицеводства предназначен счет 20-2 "Птицеводство". На нем учитывают затраты в разрезе технологических групп. Для каждой технологической группы открывается специальный субсчет, а на нем в свою очередь организован аналитический учет по калькуляционным статьям затрат. Поскольку мы предлагаем двухуровневую систему сбора затрат, то для каждого ТПП предлагаем открыть субсчет, а в рамках ТПП открыть аналитические счета к этим субсчету по технологическим переделам и организовать аналитический учет по калькуляционным статьям..

На счете 20-2 «Птицеводство» по предлагаемой нами методике затраты будут собираться по ТПП в разрезе следующих аналитических счетов:

20-2.1 «Инкубация яиц»

20-2.2 «Производство яиц для инкубации»

20-2.2.1 «Выращивание ремонтного молодняка»

20-2.2.2 «Доращивание ремонтного молодняка»

20-2.2.3 «Содержание родительского стада»

20-2.3 «Выращивание бройлеров»

⁵⁰ Приказ Министерства Сельского хозяйства Российской Федерации от 02.02.2004 г. № 73 «Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве».

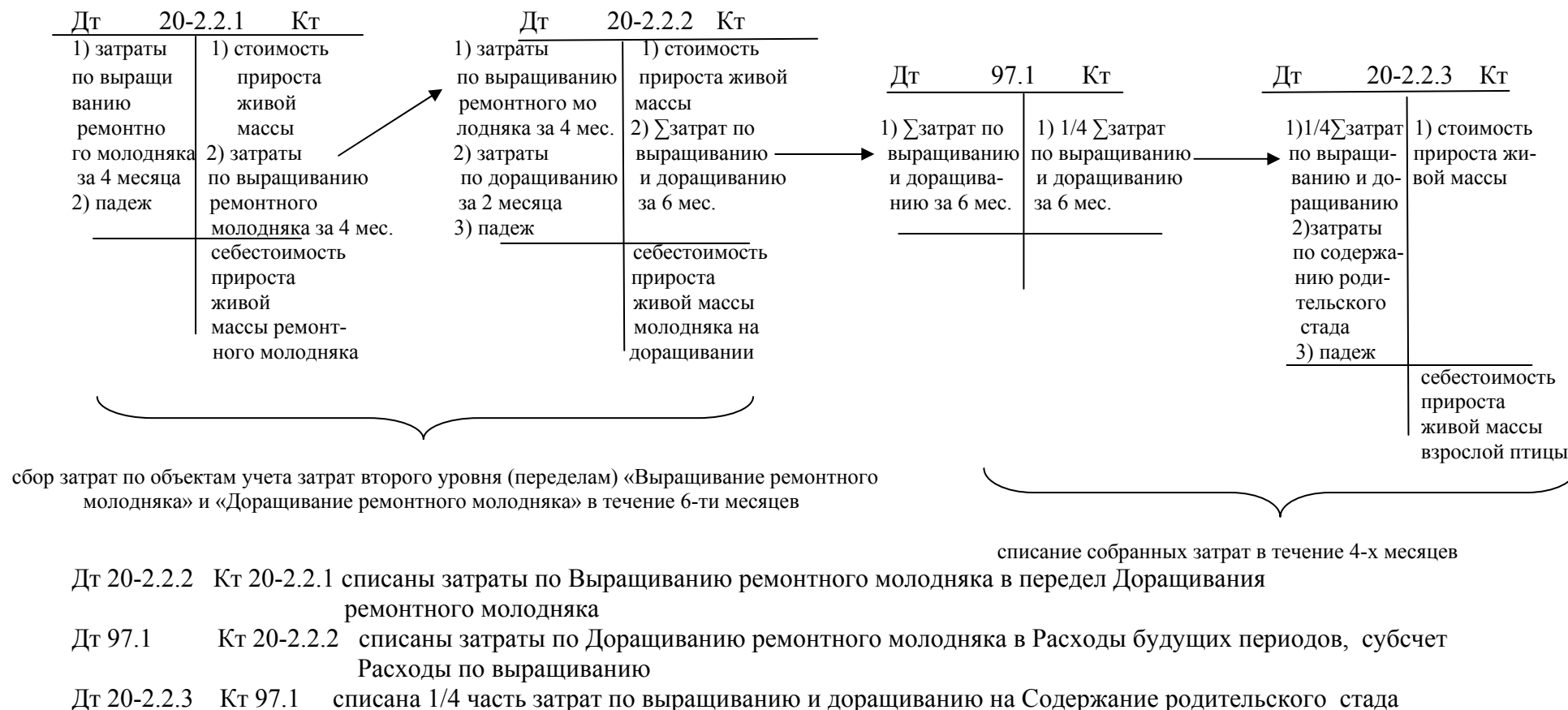


Рис. 2.4. Схема формирования затрат в рамках ТПП «Производство яиц для инкубации»

Осуществляя формирование затрат по технологическим производственным подразделениям и рассматривая организацию бухгалтерского учета на счетах в птицеводческих организациях с учетом предложенной дополнительной калькуляционной статьи «Расходы по выращиванию», возникает необходимость распределения затрат в ТПП «Производство яиц для инкубации». Предлагаем с целью равномерного распределения затрат, собранных по технологическим переделам «Выращивание ремонтного молодняка» и «Доращивание ремонтного молодняка» на технологический передел «Содержание родительского стада» аккумулировать затраты на синтетическом счете 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 1 «Расходы по выращиванию и доращиванию». Таким образом, на счете 97/1 «Расходы по выращиванию и доращиванию» будут учитываться затраты, собранные в течение 6 месяцев (от 1 до 180 дней), а по истечение этого времени распределяться по статье «Расходы по выращиванию и доращиванию» в течение 4 месяцев (от 180 до 320 дней) по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Птицеводство», субсчет второго порядка 3 «Содержание родительского стада». Представим схему учета затрат на счетах бухгалтерского учета в птицеводческих организациях на рис. 2.4.

2.3. Методика исчисления себестоимости в птицеводческих организациях

Объекты учета и методика калькулирования себестоимости продукции зависят от выделенных в п. 2.1 отраслевых и технологических особенностей, кроме того, в птицеводческих организациях на выбор объектов калькулирования влияет многопрофильность деятельности (сельское хозяйство, промышленность, торговля), технологические и отраслевые особенности, поставленные цели управления.

Для птицеводства характерно круглогодичное и равномерное производство продукции, позволяющее исчислять себестоимость продукции ежемесячно, по партиям, что отличает эту отрасль от сельскохозяйственного производства.

Сущность и перечень объектов калькулирования в птицеводстве регламентируется Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях⁵¹. Согласно этому отраслевому документу к объектам калькулирования относят конкретные виды или группы однородной продукции (работ, услуг): в животноводстве – молоко, приплод, прирост живой массы, яйца, шерсть и другая продукция;

Для птицеводческих организаций рекомендованы такие объекты калькулирования, как: яйца, прирост живой массы, птенцы суточные (табл. 2.12).

Таблица 2.12

**Объекты исчисления себестоимости
в птицеводческих организациях**

Объекты учета производственных затрат	Объекты калькулирования	Единицы исчисления себестоимости
Птицеводство		
Взрослое стадо	Яйца	1 тыс. штук
Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц.
Инкубатории		
Инкубация яиц	Птенцы суточные	1 тыс. голов

На наш взгляд, понятие и перечень объектов калькулирования указанный в действующих Методических рекомендациях, не соответствует технологическим особенностям птицеводческой организации.

Правильное, научно обоснованное определение объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькулирования себестоимости, что в свою очередь приводит к достоверному исчислению финансового результата по предлагаемым ТПП и по организации в целом. Из всего многообразия определений «объекта калькуляции», которые имеются в

⁵¹ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. № 792).

экономической литературе, выделим наиболее значимые, с нашей точки зрения.

По мнению Чумаченко Н.Г., объект калькулирования себестоимости – это единица вырабатываемой продукции в том выражении, которое принято для учета выпуска продукции в натуральном виде⁵², т.е. объект калькулирования совпадает с номенклатурой продукции.

Под объектом калькулирования А.Д. Трусов, П.А. Костюк, В.Э. Керимов предлагают понимать произведенную продукцию (выполненную работу) определенного вида.⁵³

А.С. Наринский⁵⁴ и В.Б. Ивашкевич⁵⁵ уточняют, что под калькуляционным объектом следует считать продукцию определенной потребительской стоимости разной степени готовности.

Считаем, что наиболее подробно объекты калькуляции охарактеризовал И.А. Басманов⁵⁶, установив зависимость их от технологии и характера продукции: продукты и комплексы продуктов полной или частичной готовности (по переделам, стадиям, фазам, отдельным процессам); изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий или индивидуально вырабатываемые единичные изделия...; виды работ и услуг.

Опираясь на данное определение и технологические особенности отрасли считаем, что для предприятий птицеводства перечень объектов калькуляции – достаточно большой. Это отдельные продукты и комплексы продуктов полной или частичной готовности, работ или услуг, по которым рассчитывается себестоимость единицы продукции.

⁵² Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – с. 33

⁵³ Костюк П.А. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства, Изд. «Высшая школа», Минск, 1976 г., с. 33; Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: издательский дом «Дашков и К», 2002. – 368 с.

⁵⁴ Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. – М.: Финансы, 1976. – 160 с.

⁵⁵ Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. , с.90

⁵⁶ Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. Проф. В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – с. 120-123

В основу номенклатуры объектов калькуляции птицеводческих организаций мясного направления положены: инкубационные яйца, выращенная и переданная на убой и племя птица, птенцы суточные.

В комплексных птицеводческих организациях необходимо выделять объекты калькуляции по направлениям деятельности (сельское хозяйство, промышленность, торговля). Для целей настоящего исследования нами выбрано исследование объектов калькулирования промышленного производства мяса птицы.

Так, в птицеводческих организациях Иркутской области, специализирующихся на производстве мяса бройлеров ООО «Саянский бройлер» и ОАО «Ангарская птицефабрика» выделены следующие объекты калькулирования:

1. По промышленному стаду – прирост живой массы, живая масса (1ц);
2. По родительскому стаду – инкубационные яйца (1 тыс. штук);
3. По инкубации – суточный молодняк (1 тыс. гол);
4. По выращиванию молодняка – прирост живой массы (1ц) ;

Побочной продукцией птицеводства являются:

1. По родительскому стаду – помет, пух, товарное яйцо;
2. По инкубации – миражное яйцо, забитые суточные петушки на кормовые цели;
3. По выращиванию молодняка – помет, перо, яйцо от молодняка;
4. По промышленному стаду – помет, перо, пух, яйцо.

По нашему мнению, такой состав побочной продукции не совсем обоснован. Прежде всего, необходимо уточнить, какую продукцию следует считать побочной и сопряженной.

Основной считается продукция, для которой создано данное производство, т.е. продукция, получаемая при содержании соответствующего вида животных.

К побочной относится продукция, получаемая одновременно с основной, т.е. продукция, сопутствующая выпуску основной продукции.

Если при возделывании сельскохозяйственных культур или выращивании животных получают несколько видов основной продукции, то ее принято считать сопряженной.

Птицеводство дает несколько видов продукции, из которых в исследуемых организациях калькулируется себестоимость лишь основной продукции (табл. 2.13). Сопряженная продукция не калькулируется. Побочная же продукция (помет, пух перо и другие) оценивается по установленным или по ценам возможной реализации и не калькулируется, а следовательно не является объектом калькуляции.

Таблица 2.13

**Существующая номенклатура объектов калькуляции
в птицеводстве**

Объект учета затрат	Объект калькулирования	Вид продукции
Содержание родительского стада	Инкубационное яйцо	Основная
Выращивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	Основная
Дорастивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	Основная
Выращивание бройлеров	Живая масса	Основная
Инкубация яиц	Суточный молодняк	Основная

Однако, в некоторых организациях стоимость побочной продукции не учитывают, что ведет к увеличению себестоимости основной продукции.

По технологическому производственному подразделению «Инкубация яиц» исчисляют только себестоимость основной продукции (1 тыс. суточных цыплят), так как сопряженной продукции в этом подразделении нет, а побочной продукцией являются отходы, которые не всегда оцениваются и используются. Так, например, в ЗАО «Восточно-Сибирская птицефабрика» отходы инкубации используют для приготовления мясо-костной муки, но никак их не оценивают.

Мы предлагаем оценивать эти отходы по цене возможного использования (ЦВИ), которая складывается из стоимости взаимозаменяемого продукта (СВП)

и затрат на переработку (3): ЦВИ = СВП + 3; За стоимость взаимозаменяемого продукта примем стоимость корма.

Следует отметить также, что выделение видов продукции в ту или иную группу считается принципиальным моментом, так как это оказывает влияние на методику исчисления себестоимости продукции птицеводства.

Мы предлагаем для птицеводческих организаций выделить сопряженную продукцию и рассчитывать по этому виду продукции себестоимость, т.е. увеличить количество объектов калькулирования (табл. 2.14).

Таблица 2.14

**Предлагаемая номенклатура объектов калькулирования и
калькуляционных единиц в птицеводстве**

№ п/п	Технологические производственные подразделения (объекты учета 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Объект калькулирования	Вид продукции
1.	Производство яиц для инкубации	Содержание родительского стада	Инкубационное яйцо	основная
			Яйцо товарное	сопряженная
		Выращивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	основная
		Дорастивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы Яйцо товарное	основная сопряженная
2.	Выращивание бройлеров		Прирост живой массы, живая масса	основная
3.	Инкубация яиц		Суточный молодняк	основная

Основное отличие предлагаемой номенклатуры состоит в том, что в состав предлагаемых объектов калькуляции включена сопряженная продукция. По нашему мнению, товарное яйцо, полученное от птицы родительского стада и яйцо, полученное от птицы, выращиваемой на мясо, следует считать сопряженной продукцией. Эти виды продукции могут быть реализованы птицеводческими организациями на рынке и вследствие этого, по нашему мнению, должны подлежать калькулированию и являться объектом калькуляции.

С проблемой выбора объекта калькулирования тесно связано решение вопроса об определении калькуляционной единицы, то есть единицы измерения продукции, выделенной в объект калькуляции. Решению этой проблемы посвящено большое количество работ, укажем некоторые направления.

И.А. Басманов⁵⁷ отмечает, что калькуляционная единица выражает лишь частицу продукции, равную избранному для калькулирования себестоимости измерителю. В.В. Литвинов⁵⁸ считает, что калькуляционная единица не может характеризовать объект исчисления себестоимости, ее экономическое значение, абсолютную величину и ее место в учетной номенклатуре. В экономической литературе рассматриваются особенности калькуляционной единицы: «Калькуляционная единица должна быть устойчивой по времени и практически приемлемой для калькуляции продукта, по возможности соответствовать единицам ценообразования, соответствовать целям калькулирования и учитывать возможность использования для планирования и управления. Калькуляционные единицы должны характеризовать конкретный вид продукции, количественную единицу продукции определенного качества, быть единым для исчисления однородной продукции на всех предприятиях»⁵⁹. Проблема группировки калькуляционных единиц нашла освещение в трудах В.Ф. Паляя, В.Б. Ивашкевича, И.А. Ламыкина, Н.П. Кондракова и др. Так, И.А. Ламыкин⁶⁰ приводит следующие виды калькуляционных единиц:

1. Натуральные единицы, когда от культуры или вида животных получают только один вид продукции;
2. Условно-натуральные, когда от культуры или группы животных получают несколько видов продукции и переводят их при калькулировании в один вид (например, в 1ц. зерна);

⁵⁷ Басманов И.А. Вопросы учета затрат на производство.-М.:Финансы, 1964-187с.

⁵⁸ Литвинов В.В. Пути повышения эффективности функционирования птицеводческого комплекса /Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 2.

⁵⁹ Безруких С., Катаев А.Н. и др. Бухгалтерский учет: Учебник под ред. Безруких П.С.-М.: «Финансы и статистика», 1999. – 464 с.

⁶⁰ Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции.-М.: Экономика, 1972. – 304 с.

3. Заказы на отдельные изделия и работы.

В.Ф. Палий⁶¹ группирует калькуляционные единицы на натуральные, условно-натуральные, приведенные, эксплуатационные, единицы времени.

Большинство авторов наилучшими калькуляционными единицами считают натуральные, так как они совпадают с физическим измерением продукции. Однако их применение становится возможным только в том случае, если какая-либо культура или группа животных дает один вид продукции. В силу особенностей сельскохозяйственного производства таких культур и животных нет. Почти все культуры и группы животных дают разные виды продукции — основную, сопряженную и побочную. Поэтому использование натуральных единиц при калькулировании ограничено. В практике сельскохозяйственных предприятий также используются условно-натуральные единицы. Полученную продукцию с помощью коэффициентов приводят к одному условному виду и таким образом получают себестоимость каждого ее вида⁶².

Калькуляционная единица должна быть удобна в применении, способствовать упрощению и сокращению калькуляционной работы. С этой целью единицы измерения физического объема часто укрупняют. Так, в птицеводстве калькуляционной единицей является 1 тыс. штук яиц (а не штука), 1 тыс. голов суточного молодняка (а не голова) (табл. 2.15).

В птицеводческих организациях выращенный молодняк птицы измеряется в единицах массы — центнерах. Кроме себестоимости живой массы выращенной птицы предусмотрено исчисление себестоимости прироста живой массы.

⁶¹ Палий В.Ф. Основы калькулирования.-М.: Финансы и статистика,1999.-191с.

⁶² Алборов Р.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве.- Ижевск: «Шеп», 2001.-211с.

Предлагаемые калькуляционные единицы для птицеводства

№ п/п	Технологические производственные подразделения (объекты учета затрат 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Объект калькулирования	Калькуляционная единица
1.	Производство яиц для инкубации	Содержание родительского стада	Инкубационное яйцо	1 тыс. штук яиц инкубационных яиц
			Товарное яйцо	1 тыс. штук яиц (в зависимости от категории)
		Выращивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	1 центнер прироста живой массы, 1центнер живой массы
		Дорашивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	1 центнер прироста живой массы, 1центнер живой массы
			Яйцо товарное	1 тыс. штук яиц
2.	Выращивание бройлеров		Прирост живой массы, живая масса	1 центнер прироста живой массы, 1центнер живой массы (в зависимости от категории)
3.	Инкубация яиц		Суточные птенцы	1 тыс. голов суточных птенцов

В настоящее время в птицеводческих организациях используется калькуляционные единицы в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. В птицеводстве, как уже отмечалось, при расчете себестоимости яиц по промышленному стаду кур калькуляционной единицей является 1000 штук яиц. При расчете прироста живой массы – один центнер прироста живой массы, при расчете себестоимости суточных птенцов – 1000 голов птенцов. Следует отметить, что применение калькуляционной единицы с учетом качества продукции позволит более точно исчислить себестоимость продукции, произведенной в данный отчетный период и соизмерять затраты с результатами производства. В отечественной практике

качество продукции не нашло отражение в установленных калькуляционных единицах. Так, например, основной качественной характеристикой пищевых яиц является их масса, которая в свою очередь зависит от множества факторов (таких, как порода, возраст, масса птицы, условия содержания и кормления и др.). В зависимости от массы яйца делятся на 3 категории: I, II и III. Также предлагаем мясо бройлеров разделить на две категории – I и II, в зависимости от качества (мясо I категории – готовые тушки на реализацию, мясо II категории – на переработку (куриные полуфабрикаты). Таким образом, предлагаем калькуляционные единицы устанавливать с учетом качества выпускаемой продукции, что позволит определить промежуточный и конечный финансовые результаты деятельности ТПП и птицеводческой организации в целом, прогнозировать величину целевой себестоимости.

Себестоимость аккумулирует все основные виды расходов, определяет конечный финансовый результат организации – прибыль или убыток.

Следовательно, в зависимости от того, как исчисляются затраты, какие методологические приёмы выбираются, получаются соответственно и величины конечного финансового результата.

В сельском хозяйстве, как известно, фактическую себестоимость продукции исчисляют только в конце календарного года перед составлением годового отчёта из-за применения разных систем оценок производственных запасов. В это же время определяют и финансовые результаты от реализации продукции. Долгие годы такая методика оценок и калькулирования себестоимости продукции обосновывалась тем, что сельскохозяйственное производство носит сезонный характер, период производства затрат в нём не совпадает с периодом выпуска продукции. Однако указанное расхождение между периодами производства и выпуском продукции имеет место ни во всех отраслях сельского хозяйства. Например, в птицеводстве периоды производства и выхода продукции совпадают.

Мы придерживаемся точки зрения Р. А. Алборова⁶³, который отмечает, что себестоимость продукции, а также финансовые результаты, исчисленные в конце года, как правило, ничего не дают, так как процессы производства и реализации продукции (работ, услуг) фактически завершены и на их результаты уже повлиять невозможно. Поэтому, какие бы методы экономического анализа ни использовались на практике, какие бы резервы не выявлялись, всё остается только на бумаге, так как упущенное в прошлом нельзя вернуть в настоящем.

Поэтому, в условиях рыночной конкуренции, возникает необходимость пересмотра существующей методики исчисления себестоимости в птицеводческих организациях с целью возможности влияния на конечный финансовый результат через прогнозирование целевой себестоимости.

Под методикой 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.

Как уже отмечалось, в настоящее время калькулирование себестоимости продукции птицеводства осуществляется в птицеводческих организациях согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.⁶⁴ Согласно данным рекомендациям расчет себестоимости продукции ведется в разрезе технологических групп.

Себестоимость продукции птицеводства исчисляется в следующей последовательности. Сначала определяется себестоимость инкубационных (племенных) яиц, так как яйца могут быть использованы цехом инкубации.

⁶³ Алборов Р.А. Содержание и основные разработки проекта учетной политики // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. 1998. № 1. С. 8–15.

⁶⁴ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. № 792)

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 (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Последовательность исчисления себестоимости продукции в птицеводстве

Для исчисления фактической себестоимости 1000 шт. яиц по родительскому стаду кур необходимо из общей суммы затрат по содержанию взрослого стада птицы исключить стоимость побочной продукции. Разделив полученную величину затрат на количество инкубационных или товарных яиц, получим себестоимость 1000 шт. яиц соответствующего вида.

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 живой массы и живой массы. Для определения себестоимости одного центнера прироста живой массы необходимо от суммы затрат на содержание молодняка птицы вычесть стоимость побочной продукции и 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), стоимость суточных птенцов и за минусом стоимости побочной продукции.

Аналогично себестоимости прироста живой массы и живой массы молодняка рассчитывается себестоимость прироста живой массы бройлеров и живая масса бройлеров. Методика расчета себестоимости по объектам калькулирования представлена в табл. 2.16.

Таблица 2.16

Методика исчисления себестоимости в птицеводческих организациях

Объекты учета затрат	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
1.Содержание родительского стада. (180-320 дней)	Инкубационное яйцо	помет, пух, перо, прирост живой массы	$C_{я} = Z_{рс} - S_{п} / K_{я}$, где $C_{я}$ – себестоимость 1 тыс. шт.инкубационного яйца, $Z_{рс}$ – затраты по выращиванию родительского стада, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{я}$ – количество полученного инкубационного яйца в тыс. шт.
2.Инкубация яиц (21 день)	Птенцы суточные	яйца 1 миража, яйца 2 миража, задохлики, тушки калек и	$C_{сут} = S_{я} + Z_{и} - S_{п} / K_{сут}$, где $C_{сут}$ – себестоимость 1 тыс. шт. суточных птенцов, $S_{я}$ – стоимость яиц, заложенных

Объекты учета затрат	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
		забитых петушков, скорлупа	в инкубатор, З _и - затраты на инкубацию, S _п – стоимость побочной продукции, K _{сут} – количество 1 тыс. шт. выведенных суточных птенцов
3.Выращивание ремонтного молодняка. (1-120 дней)	Прирост живой массы, живая масса	яйцо товарное, яйцо нетоварное, помет, пух, перо, тушки павшей птицы	$C_{пр} = Z_{вм} - S_{п} / K_{пр},$ где C _{пр} - себестоимость прироста живой массы, Z _{вм} -затраты по выращиванию молодняка птицы, S _п – стоимость побочной продукции, K _{пр} – количество полученного прироста живой массы молодняка. $C_{жм} = C_{н} + C_{п} + Z_{вм} + C_{сут} - S_{п} / K_{жм},$ где C _{жм} -себестоимость 1 ц. живой массы, C _н -стоимость поголовья на начало периода, C _п – стоимость птицы поступившей со стороны, Z _{вм} – затраты по выращиванию молодняка, C _{сут} - себестоимость суточных цыплят, S _п –стоимость побочной продукции, K _{жм} – живая массы молодняка.
4.Выращивание бройлеров. (1-45 дней)	Прирост живой массы, живая масса	яйца, помет, пух, перо, тушки павшей птицы.	$C_{прб} = Z_{вб} - S_{п} / K_{прб},$ где C _{прб} – себестоимость прироста живой массы бройлеров, Z _{вб} – затраты по выращиванию бройлеров, S _п – стоимость побочной продукции, K _{прб} – количество полученного прироста живой массы бройлеров. $C_{жмб} = C_{н} + C_{п} + Z_{вб} + C_{сут} - S_{п} / K_{жмб},$ где C _{жмб} -себестоимость живой массы бройлеров, C _{нб} -стоимость поголовья бройлеров на начало периода,

Объекты учета затрат	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
			$C_{пб}$ – стоимость бройлеров поступивших со стороны, $Z_{вб}$ -затраты по выращиванию бройлеров, $C_{сут}$ -стоимость суточных цыплят, $S_{п}$ -стоимость побочной продукции, $K_{жмб}$ – живая масса бройлеров.

В настоящее время в сложившихся условиях жесткой конкуренции и увеличения ассортимента выпускаемой продукции в комплексных птицеводческих организациях (см. выявленные тенденции в п. 1.1 монографии) считаем, что методику исчисления себестоимости продукции в птицеводческих организациях необходимо совершенствовать с учетом предложенных в п. 2.3 данного исследования объектов калькуляции для птицеводческих организаций в разрезе предлагаемых нами в гл. ТПП.

Согласно Методическим рекомендациям метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции включает в себя следующие приемы и способы:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;
- исключение общей суммы затрат;
- применение установленных коэффициентов;
- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;
- распределение затрат согласно установленным базам;
- суммирование затрат;
- комбинированное исчисление себестоимости продукции.

Способ прямого расчета. Применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. Этот способ в чистом виде может использоваться только при отсутствии накладных расходов, поэтому в птицеводческих организациях применяется только в сочетании с другими способами.

Способ исключения затрат состоит в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость отходов (возвратных и безвозвратных). В изученных нами птицеводческих организациях при инкубации яиц вычитается стоимость отходов из общей суммы затрат, поэтому можно заключить, что этот способ применяется, хотя, на наш взгляд, неправильно, как предложено в п. 2.3. данного исследования, целесообразно оценивать отходы инкубации по цене возможного использования. Для целей настоящего исследования необходимы способы распределяющие затраты, а не исключаяющие их, поэтому применение данного метода в птицеводческих организациях нами не рассматривается.

Способ коэффициентов. Используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции. Суть этого приема состоит в том, что вся произведенная продукция при помощи коэффициентов переводится в условную продукцию и определяется количеством калькуляционных единиц. Затем затраты делят на количество калькуляционных единиц, определяя себестоимость одной единицы. Умножая себестоимость одной калькуляционной единицы на количество условной продукции каждого вида, определяют затраты по каждому виду продукции. Этот способ в настоящее время используют в птицеводческих организациях. Надо отметить, что в каждой организации коэффициенты устанавливаются экспертным путем, что несомненно накладывает отпечаток на объективность этого способа.

Способом стоимостных коэффициентов распределяют фактические затраты между основной, сопряженной и побочной продукцией при помощи реализационных цен. Все виды продукции конкретного объекта учета умножают на фактические затраты, распределяют пропорционально стоимости, принятой на учет продукции в оценке по реализационным ценам. В изученных нами птицеводческих организациях в некоторых случаях применяют этот способ, например при оценке такой побочной продукции как помет.

Способ распределения затрат пропорционально обоснованной базе. При необходимости распределяют затраты, учтенные по одному объекту

калькулирования, между несколькими видами продукции, на которые не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально установленной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, кормовые единицы и другие показатели. Этот способ применяется в птицеводческих организациях для распределения косвенных затрат.

Сущность способа суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (фазам, переделам). В рассматриваемых нами птицеводческих организациях используется также и метод суммирования затрат, поскольку при расчете себестоимости живой массы бройлеров и живой массы ремонтного молодняка, в себестоимость продукции включается себестоимость суточных птенцов.

Комбинированный способ основывается одновременно на нескольких последовательно используемых приемах. Изучив приемы и способы калькулирования себестоимости продукции мы пришли к выводу, что в птицеводческих организациях применяется комбинированный способ исчисления себестоимости продукции, поскольку включает в себя все рассмотренные выше приемы и способы калькулирования.

Согласно предложенным объектам калькуляции возникает проблема распределения затрат между основной и сопряженной продукцией. Все применявшиеся и действующие способы распределения затрат пока не удовлетворяют ни теоретическим, ни практическим требованиям.

В соответствии с тем, что особенностью птицеводства является комплексный характер производства рассмотрим методы распределения затрат между сопряженными видами продукции, применяемых в комплексных производствах. Так, Н.Д. Врублевский⁶⁵ считает, что важнейшие показатели,

⁶⁵ Врублевский Н.Д. Методика калькулирования себестоимости продукции комплексных производств в управленческом учете // Бухгалтерия и банки. – 2002. – № 3. – С. 50–56.

определяющие эффективность деятельности предприятия, базируются на себестоимости продукции. В числе таких показателей ведущее место принадлежит общей и частной рентабельности продукции комплексных производств, определить которые без полной и индивидуальной себестоимости продукции невозможно. В зарубежной практике наряду с указанными показателями рентабельности при осуществлении сравнительного экономического анализа эффективности производства одних и тех же видов продукции используют также удельные значения себестоимости продукции на единицу ее физического объема. Это говорит о важности правильного определения себестоимости сопряженных видов продукции для каждой птицеводческой организации.

Проблема распределения затрат между видами продукции рассматривалась в работах ученых-экономистов В.Г. Линника, М.З. Пизенгольца, В.К. Варавы и др.

Изучив существующие методы калькулирования себестоимости сопряженных видов продукции мы остановились на тех, которые соответствуют специфике птицеводческих организаций, как комплексных производств и предлагаем использовать два метода распределения затрат между сопряженными видами продукции:

- 1) Метод предельной полезности. Является наиболее простым методом распределения издержек производства между видами продукции комплексного производства, которые по условиям протекания технологического процесса относятся к основным продуктам. В качестве критерия предельной полезности обычно принимают стоимость товарного выпуска сопряженных видов продукции в продажных ценах. Делением совокупной величины издержек производства всего товарного выпуска продукции на его стоимость в продажных ценах устанавливают величину издержек производства в расчете на один рубль товарной продукции. Затем этот показатель умножают на величину объема производства каждого вида продукта и получают себестоимость всего выпуска сопряженной продукции, которая потом делится на объем производства.

В результате определяется себестоимость единицы отдельных видов сопряженной продукции.

2) Метод использования натуральных показателей. Совокупная величина издержек подразделяется пропорционально объему производства сопряженной продукции.

Используя предложенный метод предельной полезности, мы предлагаем калькулировать себестоимость товарного яйца по технологическому производственному подразделению «Производство яиц для инкубации», расчет представлен в табл. 2.17.

Таблица 2.17

**Калькуляция себестоимости сопряженных видов продукции методом предельной полезности в технологическом переледе
«Содержание родительского стада»**

№ п/п	Вид калькулируемой продукции	Объем производства, тыс. шт.	Продажная цена за единицу продукции, р.	Стоимость товарного выпуска продукции, р.	Сумма распределяемых издержек производства, р.	Себестоимость единицы отдельных видов продукции, р.
1	Инкубационное яйцо	996200	11	10958200	2082058	2,09
2	Товарное яйцо	60971	3	182913	35363	0,57
Всего	х	1057171	х	11141113	2149250	х

Как видно из расчета индивидуальная себестоимость всего выпуска отдельных видов сопряженной продукции определяется с помощью показателя уровня издержек производства на один рубль стоимости товарного выпуска продукции. Этот показатель составляет 0,19 к. на 1 р. ($2149250 : 11141113$). Затем находим себестоимость товарного яйца $182\,913 \times 0,19 : 60\,971 = 0,57$ р. и себестоимость инкубационного яйца $10\,958\,200 \times 0,19 : 996\,200 = 2,09$ р.

Рассмотрим методику исчисления себестоимости по предложенным нами ТПП и объектам калькуляции (табл. 2.18).

Предлагаемая методика исчисления себестоимости для птицеводческих организаций

Технологические производственные подразделения (объекты учета затрат 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
Производство яиц для инкубации	Содержание родительского стада.	Инкубационное яйцо	помет, пух, перо, прирост живой массы	$C_{я} = Z_{рс} - S_{п} / K_{я}$, где $C_{я}$ – себестоимость 1 тыс. шт. инкубационного яйца, $Z_{рс}$ – затраты по выращиванию родительского стада, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{я}$ – количество полученного инкубационного яйца в тыс. шт.
		Товарное яйцо		Методом предельной полезности
	2. Выращивание ремонтного молодняка.	Прирост живой массы, живая масса	яйца, помет, пух, перо, тушки павшей птицы	$C_{пр} = Z_{вм} - S_{п} / K_{пр}$, где $C_{пр}$ – себестоимость прироста живой массы, $Z_{вм}$ – затраты по выращиванию молодняка птицы, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{пр}$ – количество полученного прироста живой массы молодняка. $C_{жм} = C_{н} + C_{п} + Z_{вм} + C_{сут} - S_{п} / K_{жм}$, где $C_{жм}$ – себестоимость живой массы, $C_{н}$ – стоимость поголовья на начало периода, $C_{п}$ – стоимость птицы поступившей со стороны, $Z_{вм}$ – затраты по выращиванию молодняка,

Технологические производственные подразделения (объекты учета затрат 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
				$C_{сут}$ – себестоимость суточных цыплят, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{жм}$ – живая массы молодняка.
	3.Доразведение ремонтного молодняка	Прирост живой массы, живая масса	помет, пух, перо, тушки павшей птицы	$C_{пр} = Z_{вм} - S_{п} / K_{пр}$, где $C_{пр}$ – себестоимость прироста живой массы, $Z_{вм}$ – затраты по выращиванию молодняка птицы, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{пр}$ – количество полученного прироста живой массы молодняка. $C_{жм} = C_{н} + C_{п} + Z_{вм} + C_{сут} - S_{п} / K_{жм}$, где $C_{жм}$ – себестоимость живой массы, $C_{н}$ – стоимость поголовья на начало периода, $C_{п}$ – стоимость птицы поступившей со стороны, $Z_{вм}$ – затраты по выращиванию молодняка, $C_{сут}$ – себестоимость суточных цыплят, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{жм}$ – живая массы молодняка.
Выращивание бройлеров		Прирост живой массы, живая масса	яйца, помет, пух, перо, тушки павшей птицы.	$C_{прб} = Z_{вб} - S_{п} / K_{прб}$, где $C_{прб}$ – себестоимость прироста живой массы бройлеров, $Z_{вб}$ – затраты по выращиванию бройлеров, $S_{п}$ – стоимость

Технологические производственные подразделения (объекты учета затрат 1 уровня)	Переделы технологического процесса (объекты учета затрат 2 уровня)	Объекты калькуляции	Побочная продукция	Порядок исчисления себестоимости
				<p>побочной продукции, $K_{прб}$ – количество полученного прироста живой массы бройлеров.</p> $C_{жмб} = C_n + C_{пб} + Z_{вб} + C_{сут} - S_{п} / K_{жмб}, \text{ где}$ <p>$C_{жмб}$ – себестоимость живой массы бройлеров, $C_{нб}$ – стоимость поголовья бройлеров на начало периода, $C_{пб}$ – стоимость бройлеров поступивших со стороны, $Z_{вб}$ – затраты по выращиванию бройлеров, $C_{сут}$ – стоимость суточных цыплят, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{жмб}$ – живая масса бройлеров</p>
Инкубация яиц		Суточные птенцы	яйца 1 миража, яйца 2 миража, задохлики, тушки калек и забитых петушков, скорлупа	$C_{сут} = S_{я} + Z_{и} - S_{п} / K_{сут}, \text{ где}$ <p>$C_{сут}$ – себестоимость 1 тыс. шт. суточных птенцов, $S_{я}$ – стоимость яиц, заложенных в инкубатор, $Z_{и}$ – затраты на инкубацию, $S_{п}$ – стоимость побочной продукции, $K_{сут}$ – количество выведенных суточных цыплят в тыс. шт.</p>

Таблица 2.19

Сравнение существующей и предлагаемой методики исчисления себестоимости в птицеводческой организации

Существующая методика исчисления себестоимости			Предлагаемая методика исчисления себестоимости			
Объект учета затрат	Объект калькуляции	Расчет себестоимости, р.	ТПП Объект учета затрат 1-го уровня	Технологический передел Объект учета затрат 2-го уровня	Объект калькуляции	Расчет себестоимости
Содержание родительского стада.	Инкубационное яйцо	6241300/1057171=5,90	«Производство яиц для инкубации»	Содержание родительского стада.	Инкубационное яйцо	2082058/996200=2,09
					Товарное яйцо	35363/60971=0,57
Дорашивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	441700/ 8904 = 49,61		Дорашивание ремонтного молодняка	Прирост живой массы	441700/ 8904 = 49,61
				Выращивание ремонтного молодняка.	Прирост живой массы	1914000/ 23175= 82,58
Себестоимость инкубационного яйца		6241300+441700/1057171=6,32	Себестоимость сопряженных видов продукции		Инкубационного яйца	2,09
					Товарного яйца	0,57
Выращивание ремонтного молодняка.	Прирост живой массы	1914000/ 23175= 82,58	«Выращивание бройлеров»		Прирост живой массы	23420500/1221772=19,17
Выращивание бройлеров.	Прирост живой массы	23420500/1221772=19,17				
Себестоимость мяса бройлеров		1914000+23420500/1221772=20,74	Себестоимость мяса бройлеров			19,17
Инкубация яиц	Птенцы суточные	6347600/711113=8,93	«Инкубация яиц»		Птенцы суточные	6347600/711113=8,93
Себестоимость суточного птенца		8,93	Себестоимость суточного птенца			8,93

Приведем расчет себестоимости по предлагаемой нами методике в сравнении с существующей методикой в птицеводческой организации ООО «Саянский бройлер» в табл. 2.19.

Основное отличие предлагаемой методики заключается в исчислении себестоимости сопряженной продукции – товарное яйцо и изменении порядка формирования затрат для исчисления себестоимости продукции по предлагаемым технологическим производственным подразделениям.

Из расчетов табл. 2.19 видно, что предлагаемая нами методика, позволяет только за счет изменения порядка расчетов по ТПП снизить себестоимость инкубационного яйца на 3,81 р., себестоимость мяса бройлеров на 1,57 р. Данное снижение обусловлено выделением себестоимости сопряженного вида продукции – товарного яйца, отнесением затрат по выращиванию ремонтного молодняка на инкубационное яйцо, поскольку цель выращивания ремонтного молодняка – пополнение родительского стада для производства инкубационного яйца и списания суммы всех затрат, отнесенных на счет 97 «Расходы будущих периодов» на себестоимость яйца в течение 4-х месяцев в виде амортизационных отчислений, а также распределения полученных затрат методом предельной полезности на сопряженные виды продукции. Снижение себестоимости положительно отразится на величине прибыли птицеводческой организации, посредством изменения методики калькулирования.

В сложившихся условиях конкурентной рыночной среды для птицеводческих организаций возникает необходимость в ориентации на рыночные цены, установления на их основе целевой цены и соответственно определения целевой себестоимости, чтобы осуществлять стратегическое управление организацией.

В связи с этим мы предлагаем использовать расчет целевой себестоимости по предложенным ТПП в птицеводческих организациях используя Target Costing – целевое планирование затрат. Основу концепции этой системы составляет изменение взгляда на взаимосвязь цены, прибыли и себестоимости.

Традиционный способ ценообразования в птицеводческих организациях описывается формулой:

$$\text{Цена} = \text{Себестоимость} + \text{Прибыль}$$

То есть ожидается, что продукцию удастся реализовать по цене, которая полностью покроет затраты и обеспечит прибыль, необходимую для дальнейшего развития бизнеса. Такой подход, эффективно работает для уникальных и изготовленных на заказ продуктов, а также новых продуктов, не имеющих конкуренции на рынке. Для традиционной продукции применение такой формулы возможно лишь теоретически. Поэтому создатели системы Target Costing изменили порядок действий в этом выражении, соответственно изменились и приоритеты составляющих:

$$\text{Целевая себестоимость} = \text{Целевая цена} - \text{Целевая прибыль}$$

Таким образом, основным условием для расчетов являются цена, по которой можно осуществить продажи в планируемых объемах, и прибыль, уменьшение суммы которой лишает смысла работы над этой продукцией. Итогом расчетов является себестоимость, в которую необходимо вписаться при разработке, производстве и продвижении продукта. Кроме того, в формуле появилось ключевое слово «целевая», которое придает всем составляющим элементам формулы устремленный и мобилизирующий оттенок.

Для определения целевой себестоимости продукции величина прибыли, которую хочет получить птицеводческая организация, вычитается из ожидаемой рыночной цены, определяемой по результатам маркетинговых исследований, исходя из желаемых продукции – от менеджера до рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить ее такой, чтобы себестоимость «укладывалась» в рамки расчетной целевой себестоимости.

На основании предложенной концепции рассчитаем целевую себестоимость для птицеводческих организаций в табл. 2.20.

**Расчет целевой себестоимости единицы продукции для птицеводческих
по предлагаемой системе учета затрат**

	Яйцо инкубационн ое	Яйцо товарное	Мясо бройлеров	Суточный цыпленок
Рыночная (розничная) цена, р.	11	4,5	70	30
Торговая надбавка, 30	30%	30%	30%	30%
Целевая цена, р.	8	3,2	49	21
Целевая норма прибыли, %	20	20	20	20
Целевая прибыль	1,6	0,4	0,4	9,4
Планируемый объем продаж, тыс. шт., тн.	37	150	900	54
Фактическая себестоимость, р.	2,09	0,57	19,17	8,93
Целевая себестоимость, р.	6,4	1,6	36	16
Разница между фактической и целевой себестоимостью на единицу продукции	4,31	1,03	16,83	7,07

Примечание: Фактическая себестоимость, приведенная в таблице рассчитана по предлагаемой методике.

Для того, чтобы определить насколько фактическая себестоимость, рассчитываемая в настоящее время в птицеводческих организациях Иркутской области близка к целевой, исчисление и прогнозирование которой мы предлагаем воспользоваться кластерным анализом.⁶⁶ Целью проведения кластерного анализа является определение значимости отклонения целевой себестоимости от фактического ее значения. Если объекты (целевая и фактическая себестоимость) попадают в один кластер, то это свидетельствует о незначительном отклонении, которое означает, что фактическая птицеводческая организация получает целевую прибыль, если же не попадают в один кластер, то необходимо проводить корректировку затрат, т.е. находить пути их снижения с целью снизить фактическую себестоимость.

Результаты проведения кластерного анализа, проведенного по данным за 1-й квартал 2007 года в птицеводческой организации ООО «Саянский бройлер» позволяют сделать вывод о том, что в большинстве случаев целевая себестоимость завышена, а фактическая близка к минимально возможной это

⁶⁶ Кластер происходит от англ. «dister» – рой, гроздь, груда, скопление, группа.

говорит о том, что организация преимущественно получает целевую прибыль и имеются возможности для ее увеличения. Таким образом, кластерный анализ себестоимости на основе целевых, минимально возможных, максимально допустимых и фактических затрат в птицеводческой организации дает возможность контролировать значения целевой себестоимости и ее отклонения от фактической, что позволит принимать оперативные управленческие решения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития : монография / А. Ф. Аксененко. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 224 с.

Акчурина Е. В. Управленческий учет / Е. В. Акчурина. – М. : Проспект, 2004. – 480 с.

Алборов Р. А. Информационно-управленческие аспекты производственного учета в льноводстве / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова, И. Ш. Фатыхов. – Ижевск : Шеп, 2000. – 135 с.

Алборов Р. А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве / Р. А. Алборов. – Ижевск : Шеп, 2001. – 211 с.

Афанасьев Г. Новое понятие – благополучие птицы / Г. Афанасьев, Э. Бондарев, А. Иванов // Птицеводство. – 2005. – № 10. – С. 33-34.

Басманов И. А. Вопросы учета затрат на производство / И. А. Басманов. – М. : Финансы, 1964. – 187 с.

Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов ; под ред. В. А. Новика. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.

Бобылева Г. Птицеводство России / Г. Бобылева // Птицеводство. – 2005. – № 4. – С. 4-11.

Богомолов А. М. Правовое поле управленческого учета / А. М. Богомолова // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 1999. – № 11. – С. 69-70.

Брыскин М. И. Томилинское производственное птицеводческое объединение / М. И. Брыскин, Н. В. Пушкарев, Л. И. Соловьева. – М. : Россельхозиздат, 1981. – 191с.

Бухгалтерский учет : учебник / П. С. Безруких [и др.] ; под ред. П. С. Безруких. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 464 с.

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях при полном и внутрихозяйственном расчете / Балыков В. Е. [и др.] . – М. : Колос, 1972. – 280 с.

Буяров В. Откорм бройлеров: разные сроки и параметры / В. Буяров // Птицеводство. – 2004. – № 11. – С. 2-4.

Валёбникова Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валёбникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 54.

Васькин Ф. И. Документация производственного (управленческого учета) в промышленном птицеводстве / Ф. И. Васькин, И. В. Богомолова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1997. – № 10 – С. 18-24.

Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – М. : Финанстатинформ, 2000. – 359 с.

Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие для вузов / М. А. Вахрушина. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : Омега-Л, 2004. – 576 с.

Вил Р. В. Управленческий учет / Р. В. Вил, В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 1997. Вил Р. В. Управленческий учет / Р. В. Вил, В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.

Власова Л. Управленческий учет в терминах и определениях / Л. Власова, Т. Чебоксарова // Экономика и жизнь. – 1998. – № 6. – С. 22.

Волкова О. Н. Целевое ценообразование как инструмент стратегического управления затратами / О. Н. Волкова // Экономический анализ. – 2006. – № 37. – 2006. – С. 41-45.

Гвишиани Д. М. Проблемы научной организации управления / Д. М. Гвишиани, С. Е. Каменицер. – М. : Экономика, 1974.

Глоссарий управленческого учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.Consulting.ru/manacct/glossary13.shtml.

Головизина А. Т. Бухгалтерский управленческий учет / А. Т. Головизина, О. И. Архипова. – М. : Велби ; Проспект, 2004. – 184 с.

Гущина И. Э. Управленческий учет: основы теории и практики / И. Э. Гущина. – М. : КНОРУС, 2004. – 192 с.

Данилин А. М. Рынок мяса птицы в России / А. М. Данилин // Внешне-экономический бюллетень. – № 10. – 1999. – С. 15-18.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие / К. Друри ; под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, 1997. – С. 57.

Ерофеева В. А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи / В. А. Ерофеева. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 192 с.

Иванов Н. Н. Внедрение нормативного учета на предприятии / Н. Н. Иванов. – М. : Финансы, 1970. – 262 с.

Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 58.

Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 159 с.

Ивашкевич В. Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В. Б. Ивашкевич, С. Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 34-35.

Илюхина Н. Н. Калькулирование себестоимости: современные методы учета затрат / Н. Н. Илюхина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 39–46.

Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, 1998. – 346 с.

Керимов В. Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях : учебник / В. Э. Керимов – 2-е изд., изм. и доп. – М. : Дашков и К, 2002. – 368 с.

Керимов В. Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В. Э. Керимов // Менеджмент в России и за рубежом. – № 4. – 2001 – С. 135-142.

Кипп-Вайке В. Способы расчета затрат и прибыли / В. Кипп-Вайке. – М. : Омега-Л, 2006 – 206 с.

Кириленко А. С. Направления формирования и экономического регулирования регионального АПК в условиях перехода к рыночной экономике / А. С. Кириленко. – Иркутск : Изд. центр журн. «Сибирь», 2000. – 158 с.

Кныш М. И. Стратегическое управление корпорациями / М. И. Кныш, В. В. Пучков, Ю. П. Тютиков. – СПб. : Культ-информ-пресс, 2002. – 239 с.

Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 768 с.

Контроллинг как инструмент управления предприятием / под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с.

Костюк П. А. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства / П. А. Костюк. – Минск : Высш. шк., 1976.

Крылов С. И. Стратегический управленческий учет как перспективное направление бухгалтерского учета организации / С. И. Крылов // Все для бухгалтера. – 2005. – № 4.– С. 27-32.

Крылов С. И. Стратегический управленческий учет финансовых потоков как составляющая стратегического управленческого учета в организации / С. И. Крылов // Все для бухгалтера. – 2005. – № 11.– С. 31-38.

Кукукина И. Г. Управленческий учет / И. Г. Кукукина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.

Ламыкин И. А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции / И. А. Ламыкин. – М. : Экономика, 1972. –304 с.

Ластовецкий А. И. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / А. И. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

Лебедев О. Е. Основы менеджмента / О. Е. Лебедев, А. Р. Каньковская ; под ред. О. Т. Лебедева. – СПб. : МиМ, 1997. – 221 с.

Линник В. Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий / В. Г. Линник. – Киев : Вища шк., 1986. – 176 с.

Лисиненко И. И. Управление риском при формировании и использовании трансфертных цен в вертикально интегрированных хозяйственных структурах / И. И. Лисиненко // Финансовые риски. – 1999. – № 2. – С. 35-40.

Лисович Г. М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях / Г. М. Лисович. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 456 с.

Литвинов В. В. Пути повышения эффективности функционирования птицеводческого комплекса / В. В. Литвинов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 2. – С. 14-16.

Максимова Г. В. Внутренний аудит и управление в рыночных условиях хозяйствования / Г. В. Максимова. – Иркутск : Изд-во ИГЭА, 1998. – 144 с.

Максимова Г. В. Внутренний аудит оценки финансового состояния корпораций в условиях неопределенности и риска / Г. В. Максимова, В. И. Самаруха. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. – 126 с.

Манелля А. И. Особенности птицеводческой отрасли в Российской Федерации / А. И. Манелля, В. А. Трегубов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1999. – №9. – С. 19-20.

Медведев М. Ю. Общая теория учета / М. Ю. Медведев. – М. : Дело и сервис, 2001. – 750 с.

Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; под ред. Л. И. Евенко. – М. : Дело, 1992. – 701 с.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : утв. Минсельхозом РФ 6 июня 2003 г. № 792.

Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве : утв. Минсельхозом РФ 4 июля 1996 г. № 792.

Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С. 44-47.

Миневский А. И. Учет и распределение затрат по обслуживанию производства и управлению / А. И. Миневский. – М. : Финансы, 1970. – 120 с.

Минькин Ю. М. Методы включения затрат в себестоимость продукции [Электронный ресурс] / Ю. М. Минькин. – Режим доступа: [http:// www.Gaap.ru](http://www.Gaap.ru).

Мировой рынок мяса птицы // БИКИ. – 1999. – № 80. – С. 6-7.

Михалкевич А. П., Белый И. Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК : учеб. для вузов / А. П. Михалкевич, И. Н. Белый. – Минск : Мисанта, 1999. – 199 с.

Мишин Ю. А. Система управленческого учета на современном предприятии / Ю. А. Мишин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 3. – С. 75-83

Мымрин А. И. Бройлерное птицеводство / А. И. Мымрин. – М. : Рос-сельхозиздат, 1989. – 121 с.

Напшева М. М. Особенности бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйства / М. М. Напшева, Л. И. Хоружий, Н. В. Хубиев. – М. : Главбух, 2000. – С. 144.

Наринский А. С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А. С. Наринский. – М. : Финансы, 1976. – 160 с.

Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.

Николаева О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : УРСС, 2000. – 368 с.

Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 158 с.

Николаева С. А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 21.

Николаева С. Учет какой и для каких целей / С. Николаева // Экономика и жизнь. – 1996. – нояб. (№ 47). – С. 28.

О бухгалтерском учете : федер. закон от 21.11.96 № 129-ФЗ // Финансовая газета. – 1996. – № 49.

О развитии птицеводства в Иркутской области / Иркут. облгоскомстат. – Иркутск, 2002.

Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации : Приказ Минсельхоза РФ от 16 мая 2003 г. № 750.

Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции : Постановление Госкомстата РФ от 29 сент. 1997 г. № 68.

Ованесян С. С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении / С. С. Ованесян. – Иркутск : Изд-во ИГЭА, 2001. – 120 с.

Ованесян С. С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении / С. С. Ованесян, А. С. Нечаев. – 2-е изд., доп. и перераб. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. – 190 с.

ОСТ 10105-88. Производство мяса птицы. Содержание бройлеров, ремонтного молодняка и родительского стада мясных кур. Типовые технологические процессы. – М. : ВНИТИП, 1988. – 11 с.

Палий В. Ф. Комментарий нового плана счетов бухгалтерского учета / В. Ф. Палий. – М. : Проспект, 2001. – 200 с.

Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 191 с.

Пастухов А. К. Рынок мясной продукции России: оценка и приоритеты / А. К. Пастухов, Ю. И. Кузнецов // Известия международной академии наук высшей школы. – 2003. – № 1.

Пашигорева Г. И. Цели и задачи управленческого учета / Г. И. Пашигорева, О. С. Савченко // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 63.

Пизенгольц М. З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве / М. З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 22. – С. 42-46.

Пизенгольц М. З. О содержании управленческого учета / М. З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 61.

Пизенгольц М. З. Учет затрат и закрытие счетов в колхозах и совхозах / М. З. Пизенгольц. – М. : Статистика, 1972. – 278 с.

Попов Н. А. Организация сельскохозяйственного производства : учебник. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 320 с.

Практика управленческого учета: опыт европейских компаний / Т. Аренс [и др.] ; пер. с англ. К. Юрашкевич [и др.]. – Минск : Нов. изд., 2004. – 416 с.

Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стер. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

Программа социально-экономического развития Иркутской области до 2005 г.

Программа социально-экономического развития Иркутской области до 2010 г.

Пурденко Ю. А. Управление крупной корпорацией в условиях транзитивной экономики / Ю. А. Пурденко. – Иркутск : Изд-во ИГЭА, 1997. – С. 5–12.

Пятков А. С. Формоза–Софт. Что такое Управленческий учет (Management Accounting).

Радостовец В. К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях / В. К. Радостовец. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 389 с.

Раметов А. Х. Организация управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях / А. Х. Раметов // Достижения науки и техники АПК. – 2000. – № 10. – С. 10-12.

Расходы организации. ПБУ 10/99 : Положение по бухгалтерскому учету : утв. Приказом МФ РФ от 06 мая 1999 г. № 33 н.

Риполь-Сарагоси Ф. Б. Комментарий к составу затрат. Анализ и оценка финансового результата / Ф. Б. Риполь-Сарагоси, Р. В. Моргунов. – М. : ПРИОР. – 2000. – 224 с.

Самаруха В. И. Основы регионального менеджмента / В. И. Самаруха, Т. Г. Краснова. – Красноярск : Изд-во КГТУ, 2002. – С. 3–10.

Самарухи В. И. Управление корпорацией / В. И. Самаруха, Т. Г. Краснова, Ю. А. Пурденко. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2006. – С. 8.

Сандрикова Т. С. Исчисление и анализ себестоимости продукции птицеводства / Т. С. Сандрикова. – М. : Колос, 1982. – 110 с.

Сидельникова Л. Б. Управленческий учет и его место в информационной системе / Л. Б. Сидельникова // Бухгалтерский вестник. – 1998. – № 6. – С. 31-39.

Словари и энциклопедии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.m3m.ru/dictionary/194/392.html>.

Сметанин В. Лидеры в птицеводстве / В. Сметанин // Экономика. Право. Менеджмент. – 1999. – февр. (№ 8). – С. 5, 14.

Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 448 с. : ил.

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ. – 1996. – 638 с.

Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность // Бухгалтерский учет. 2000. № 18. С. 50-52

Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С. А. Стуков. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

Стуков С. А. Учет затрат на производство: современное состояние / С. А. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 22-23.

Сысоев Н. И. Отражение затрат в управленческом учете / Н. И. Сысоев // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 6. – С. 50-54.

Сысоев Н. И. Отражение затрат в управленческом учете / Н. И. Сысоев // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 6. – С. 51-55.

Терехова В. А. Стратегические решения в управленческом учете / В. А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2000 – № 9. – С. 2-5.

Терехова В. А. Стратегический управленческий учет в рыночной экономике зарубежных стран / В. А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 4. – С. 12-33.

Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области : материалы Гл. упр. сел. хоз-ва Администрации Иркут. обл.

Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

Ткач В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

Трегубов В. А. Состояние и прогно развития животноводства в 2001 году / В. А. Трегубов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 8. – С. 48-49.

Троян И. Алгоритмы Target-Costing [Электронный ресурс] / И. Троян. – Режим доступа: <http://www.fd.ru>.

Трудовой Кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ : принят Гос. Думой 21дек. 2001 г. : в ред. от 09 мая 2005 г.

Улина Г. Становление и развитие управленческого учета / Г. Улина // Финансовый бизнес. – 2000. – № 6. – С. 50-59.

Уорд К. Стратегический управленческий учет : пер. с англ. / К. Уорд. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.

Ураков Д. У. Учет затрат по сферам деятельности / Д. У. Ураков. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.

Учет затрат и калькулирование в промышленности : (вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких П.С. [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 117 с.

Фисинин В. И. Развитие бройлерного птицеводства в России / В. И. Фисинин // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2004. – № 2. – С. 14-17.

Функционально-стоимостной анализ издержек производства / под ред. Б. И. Майданчика. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 271 с.

Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 409 с.

Цепелева О. М. Сущность управленческого учета, его развитие / О. М. Цепелева // Историко-экономический научный журнал. – 2000. – № 8. – С. 25–33.

Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В. А. Чернов ; под ред. М. И. Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 320 с.

Чубарова О. В. Укрепление позиций развивающихся стран на мировом рынке мяса и птицы / О. В. Чубарова // БИКИ. – 2002. – № 70. – С. 6-7.

Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1965. – 124 с.

Шапкин А. С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций / А. С. Шапкин. – 3-е изд. – М. : Дашков и К, 2004. – 544 с. : ил.

Шевченко И. Г. Управленческий учет / И. Г. Шевченко. – М. : Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.

Шеремет А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие/ А. Д. Шеремет. – М., 2000. – С. 17.

Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат : пер. с англ. / Дж. Шим, Дж. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 344 с.

Шишкова Т. В., Николаева О. Е. Управленческий учет. Проблемы калькулирования себестоимости продукции / Т. В. Шишкова, О. Е. Николаева // Институт налогоплательщика. – 1998. – № 7. – С. 24.

Шишкоедова Н. Н. Попередельная калькуляция затрат как разновидность попроцессной калькуляции / Н. Н. Шишкоедова // Все для бухгалтера. – № 11. – 2004. – С. 33-35.

Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленного предприятия России / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 544 с.

Экономика сельского хозяйства / под ред. В. А. Добрынина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Агропромиздат, 1990. – 476 с.

Экономический анализ, учет и калькуляция промышленного птицеводства / А. Ахмедов [и др.]. – Баку. Азернетр, 1971. – 217 с.

Эльгерт Н. Спасение в интеграции / Н. Эльгерт // Комсомольская правда. – 2000. – 8 июня (№ 102). – С. 15.

Ягер Д. Управление как основа преуспевания в мире бизнеса : пер. с англ. / Д. Ягер. – М. : Джон Уайли Энд Санз, 1994.

Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова. – М., 1991. – С. 230.

Tinsberg H. The Nature of managerial Work / H. Tinsberg, A. Harer. – New York, 1973.

URL: <http://www.kremlin.ru/priorities.shtml>.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

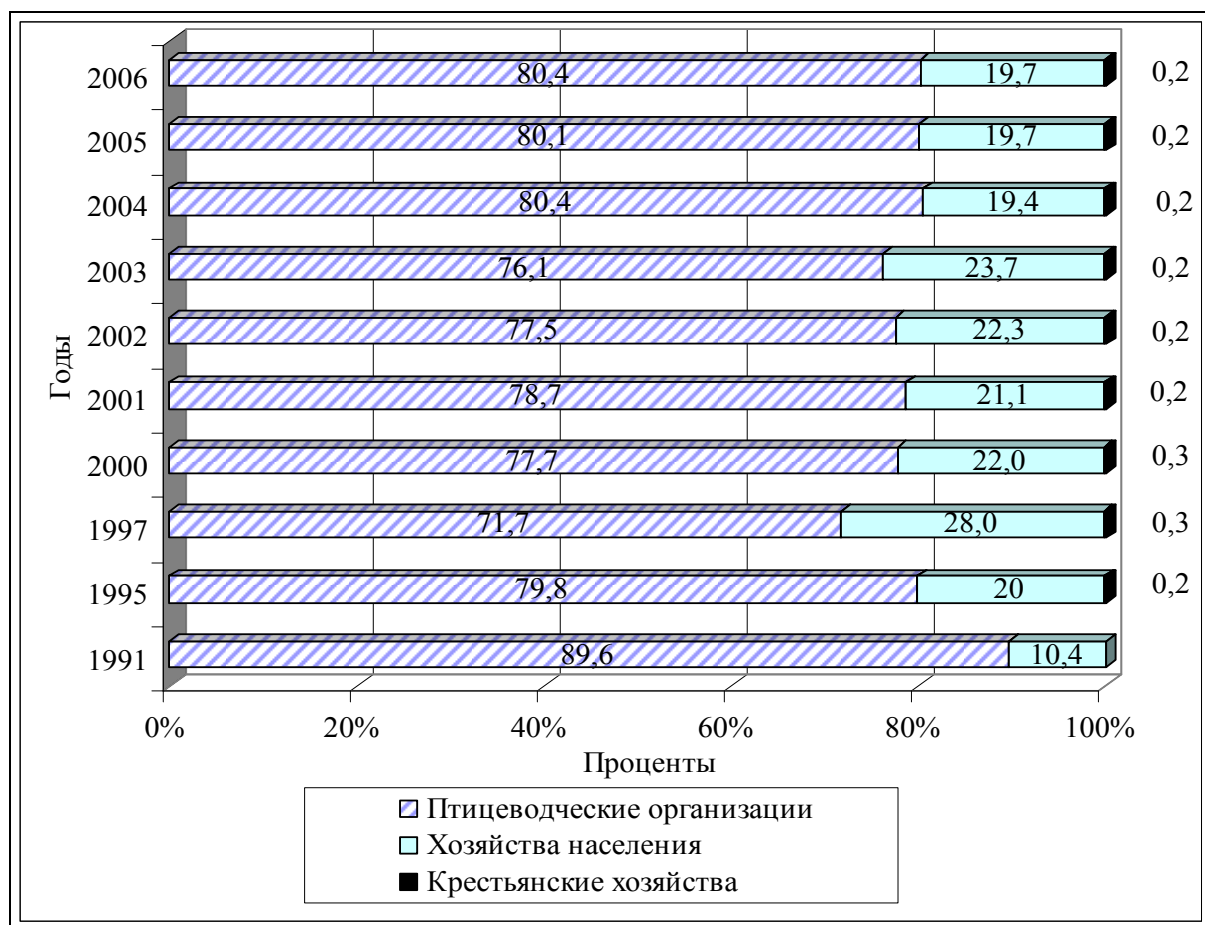


Рис.1. Изменение структуры поголовья птицы в 1991–2006гг.
(в процентах к общему поголовью птицы)

Таблица 1

Поголовье птицы во всех категориях хозяйств (на конец года), тыс. голов

Годы	Хозяйств ва всех категор ий	в том числе:			Из общего поголовья птицы в сельскохозяйственных организациях			
		сельскохо зяйственн ые организац ии	хозяйства населения	крестьян ские (фермер ские) хозяйств а	взрослая птица	в том числе		
						куры и петухи	гуси	другие виды птицы
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1991	9343,3	8374,20	967,40	1,70	3341,00	3308,80	9,10	23,10
1992	8506,1	7384,50	1113,50	8,10	3059,00	3045,60	13,00	0,40
1993	9020,6	7746,50	1262,70	11,40	3111,50	3096,80	12,00	2,70
1994	8221,2	6905,00	1304,4	11,80	2526,70	2515,30	10,70	0,70

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1995	6377,5	5089,10	1275,70	12,70	2034,80	2025,90	7,20	1,70
1996	5469,5	4230,10	1227,20	12,20	2034,90	2027,10	5,10	2,70
1997	4376,9	3137,50	1227,20	12,20	1732,80	1729,40	3,40	0,00
1998	5268,8	4140,90	1116,80	11,10	2012,10	2004,80	7,10	0,20
1999	5624,6	4423,50	1187,20	13,90	2201,70	2194,70	6,90	0,10
2000	5396,9	4195,9	1187,2	13,8	2206,50	2185,40	9,40	11,70
2001	5571,8	4382,8	1175,3	13,7	2173,50	2155,70	7,60	10,20
2002	5721,3	4435,3	1272,8	13,2	2286,2	2273,9	8,9	3,4
2003	5129,2	3901,0	1215,6	12,7	2058,7	2031,8	8,6	18,3
2004	5939,7	4772,8	1154,8	12,1	2190,1	2169,0	3,5	17,8
2005	5672,3	4412,1	1241,8	18,4	2325,65	2311,70	7,95	6,00
2006	6079,60	4772,80	1154,80	12,30	2368,30	2351,72	7,90	8,68
2007	6089,90	4912,80	1164,80	12,30	2422,18	2407,65	7,95	6,58
2007 в % к 1991	63,9	57,0	122,0	7,2	73,21	73,48	87,36	29,12
2007 в % к 2006	110,54	113,76	99,42	89,13	110,86	111,26	84,57	57,49

* Данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области (Иркутскстат), 2007г.

Таблица 2

Основные производственные показатели за 2005 год по птицефабрикам
Иркутской области*.

Показатели	СХОАО «Белоре- ченское »	СПК «Окинск ий»	Итого по яичным фабрика м	ЗАО «Анга рская»	ЗАО «Вост. Сиб птице фабри ка»	ООО «Саянск ий бройлер »	Итого по мясны м фабри кам
1. Средне-годовое по- головье кур-несушек	1536	531	2067	25	30	18	73
2. Выращивание мо- лодняка	775	322	1097	466	0	903	1369
3. Производство яйца, тыс. шт.	512380	160756	673137	6099	6881	4199	17179
4. Производство мяса, тыс. т	2242	1073	3315	5566	8137	2300	16003

*Данные годовых отчетов птицеводческих хозяйств Иркутской области.

Таблица 3

**Изменение производства основных продуктов птицеводства на
птицефабриках Иркутской области в 1997–2007 гг.**

Годы	Мясо птицы (в убойном весе), тыс. тонн				Яйца, млн штук			
	хозяйст ва всех категор ий	в тон числе			хозяйст ва всех категор ий	в том числе		
		сельско- хозяйств енные организа ции	хозяйс тва наделе ния	крестья нские (ферме рские) хозяйс тва		сельских хозяйств енные организа ции	хозяйств а наделе ния	Крестья нские (фермер ские) хозяйств а
1997	15,90	10,30	5,50	0,00	547,70	478,80	67,80	1,10
1998	8,60	5,50	3,10	0,00	504,80	425,90	77,80	1,10
1999	8,60	5,60	3,00	0,00	525,50	432,40	92,00	1,10
2000	9,00	6,10	2,90	0,00	643,90	528,70	114,10	1,10
2001	9,70	6,30	3,40	0,00	740,70	635,60	103,90	1,20
2002	9,20	5,90	3,30	0,00	777,80	673,20	103,30	1,30
2003	10,8	7,90	2,90	0,00	780,10	676,50	102,10	1,50
2004	12,8	9,90	2,90	0,00	809,60	704,80	103,40	1,40
2005	14,5	11,20	3,30	0,00	799,00	692,00	105,60	1,40
2006	17,1	14,20	2,90	0,00	801,90	698,50	102,10	1,30
2007	17,3	14,30	3,00	0,00	803,50	702,30	99,90	1,30
2007 в % к 1997	62,23	82,18	28,85	-	93,03	86,97	177,76	-
2007 в % к 2006	101,17	100,70	103,45	-	103,30	104,32	96,71	100,00

* Данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области (Иркутскстат), 2007 г.

Таблица 4

Расход кормов и их окупаемость в птицеводстве

	Яйценос кость, штук	Средний вес реализов анной птицы, кг	Расход кормов, центнеров кормовых единиц в расчете на			Удельный вес концентратов в рационе, %	Производство яиц в расчете на 1 центнер кормовых ед., тыс. штук
			одну голову птицы	1000 яиц	1 центнер прироста живой массы		
1	2	3	4	5	6	7	8
1993	249	1,30	0,35	3,45	10,70	93,90	289,70
1994	237	1,50	0,34	3 48	10,90	87,40	248,10
1995	219	1,50	0,35	3,97	11,50	86,50	251,80
1996	208	1,40	0,27	3,64	10,60	96,60	274,50
1997	210	1,50	0 28	4,01	12,80	88,80	250,20
1998	210	1,10	0,27	3,20	17,20	94,70	310,20
1999	235	1,20	0,39	2,83	16,60	97,50	353,30
2000	283	1,50	0,28	2,16	13,90	97,50	463,40
2001	304	1,40	0,32	2,10	11,00	97,70	476,10
2002	306	1,60	0,29	1,91	11,30	99,10	522,30
2003	312	1,50	0 26	2,04	10,50	99,10	490,60
2004	315	1,50	0,27	2,05	10,50	99,10	489,70
2005	320	1,55	0,28	2,04	10,45	99,12	488,30
2006	323	1,60	0,27	2,03	10,40	99,13	486,90
2007	325	1,60	0,26	2,02	10,35	99,15	485,25
2007 в % к 1993	130,52	123,08	74,29	58,55	96,73	-	167,50
2007 в % к 2002	106,21	100,00	89,66	105,7 6	91,59	-	92,91

* Данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области (Иркутскстат), 2007 г.

Таблица 5

Структура затрат на производство 1 ц. привеса

Статьи затрат	СХОАО «Белореченское»	СПК «Окинское»	ЗАО «Ангарская»	ООО «Саянский бройлер»
Корма (сырье)	55	60	67	65
Зарплата	15,85	12	10	6
Вода горячая	0,07	0,2	0,4	0,4
Вода холодная	0,06	0,1	0,2	0,3
Тепло	2,5	2	2,3	1,8
э/энергия	1,73	1,5	1,3	1,3
Канализация	0,04	0,05	0,4	0,3
Ремонт	3,21	4	2,3	1,8
Амортизация	2,42	2,1	1,7	0,7
МБП	0	0,03	0	0
Тракторный парк	0,23	0,4	0,3	0,5
Автопарк	0,43	0,2	0,4	0,3
Автообслуживание	6,18	0	0	0
Падеж	0,26	0	0	0
Прочие	1,43	1,1	1,0	0,4
Накладные	10,59	16,32	12,7	6

Таблица 6

Финансовые результаты от реализации продукции птицеводства

	Количес тво продукц ии	Полная себестоим ость проданной продукции , млн р.	Выручено, млн р.	Прибыль , убыток	Себестоим ость 1 ц мяса, 1000 штук	Цена реализаци и за 1 ц, р.	Уровен ь рентабе льности	Уровень рентабел ьности (убыточн ости с учетом субсидий , %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Мясо птицы, тыс. ц.								
1991	366,50	127,90	152,30	24,40	349,00	416,00	19,20	-
1992	220,80	962,70	702,50	-260,20	4359,00	3181,00	-27,02	-
1993	207,00	10110,60	11365,60	1255,00	48833,00	54894,00	12,41	40,30
1994	189,50	36251,60	30584,00	-5667,60	191289,00	161383,00	-15,63	3,80
1995	152,20	81300,00	65110,00	-16190,00	534000,00	428000,00	-19,85	-14,10
1996	85,00	99540,00	55447,00	-44093,00	1170000,00	652000,00	-44,27	-18,20
1997	70,20	84402,00	55175,00	-29227,00	1203000,00	786000,00	-34,66	-22,50
1998	96,30	121,70	91,60	-30,10	1264,00	952,00	-24,68	-21,60
1999	99,50	166,30	172,30	6,00	1672,00	1733,00	3,65	14,20
2000	103,70	219,60	212,10	-7,50	2118,00	2046,00	-3,40	3,50
2001	123,20	331,10	305,30	-25,80	2689,00	2479,00	-7,81	-5,90
2002	132,50	403,80	362,90	-40,90	3176,67	2832,00	-10,85	-16,17
2003	144,35	486,20	429,40	-56,80	3685,17	3205,00	-13,03	-26,22

Окончание табл.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2004	156,20	568,60	495,90	-72,70	4193,67	3578,00	-14,68	-36,27
2005	168,05	651,00	562,40	-88,60	4702,17	3951,00	-15,97	-46,32
Яйца, тыс. штук								
1991	737,70	97,10	170,50	73,40	132,00	231,00	75,00	-
1992	645,30	1345,50	1421,00	75,50	2085,00	2202,00	5,61	-
1993	533,00	11380,40	11817,40	437,00	19519,00	20269,00	3,84	26,30
1994	615,20	44123,10	48863,80	4740,70	71717,00	79423,00	10,75	28,80
1995	433,00	101722,00	138481,00	36759,00	235000,00	320000,00	36,17	41,30
1996	392,90	137749,00	177276,00	39527,00	351000,00	451000,00	28,49	30,80
1997	402,90	169124,00	198486,00	29362,00	420000,00	493000,00	17,38	22,80
1998	511,30	232,60	259,00	26,40	455,00	507,00	11,43	14,50
1999	607,80	341,50	464,60	123,10	562,00	764,00	35,94	37,10
2000	654,20	364,00	483,40	119,40	556,00	739,00	32,91	33,90
2001	653,20	648,50	878,50	230,00	993,00	1345,00	35,45	35,50
2002	683,80	758,33	1022,73	264,40	1134,67	1530,33	34,87	33,90
2003	706,50	911,83	1229,68	317,85	1350,17	1820,83	34,86	33,10
2004	729,20	1065,33	1436,63	371,30	1565,67	2111,33	34,85	32,30
2005	751,90	1218,83	1643,58	424,75	1781,17	2401,83	34,85	31,50

* Данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области (Иркутскстат), 2005 г.

Таблица 7

**Структура реализации продуктов птицеводства сельскохозяйственными
предприятиями**

	1995	2001	2006
Яйца			
Реализовано – всего	100,00	100,00	100,00
в том числе:			
предприятиям и организациям, осуществляющим закупки для государственных нужд	90,2	27,7	18,3
другим потребителям (перерабатывающим предприятиям и организациям оптовой торговли, не наделенным функциями изготовителя, на рынке, через собственные магазины и др.)	9,00	68,40	73,00
населению через систему общественного питания хозяйства	0,40	0,40	0,40
прочие каналы	0,40	3,50	8,30
Мясо			
Реализовано – всего	100,00	100,00	100,00
предприятиям и организациям, осуществляющим закупки для государственных нужд	90,50	79,80	82,50
другим потребителям (перерабатывающим предприятиям и организациям оптовой торговли, не наделенным функциями изготовителя, на рынке, через собственные магазины и др.)	7,40	6,90	7,50
населению через систему общественного питания хозяйства	2,0	5,50	6,50
прочие каналы	0,10	7,80	3,50

* Данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Иркутской области (Иркутскстат), 2006 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Форма № СП-57

Накладная внутрихозяйственного назначения № _____

за _____ 200 ____ г.

Организация _____

ТПП _____

Технологическая группа птицы
(передел) _____

Птичник (партия) _____

Основание _____

Через кого (материально-ответственное лицо) _____

Вид продукции	Возраст, дней	Количество			Цена за 1 гол., за 1 шт.	Сумма, р.
		голов, тыс. шт.	масса, кг	яйцо, тыс.шт.		
Итого						

Сумма _____ р. ____ к.

Заключение
ветврача _____

Подписи:
Зоотехник _____
Ветврач _____

Отпустил: Начальник цеха _____

Получил: Начальник цеха _____

Карточка N _____
учета движения молодняка птицы
за _____ 200 _____ г.

Коды

_____ | 0325052 | _____
 _____ | _____ | _____
 _____ | _____ | _____
 _____ | _____ | _____
 _____ | _____ | _____

Форма по ОКУД _____
 Дата составления _____

Организация _____ по ОКПО _____
 Отделение (участок) _____
 Ферма (цех) _____
 Птичник (партия) _____
 Возраст птицы _____

Получатель												
отправитель												
Чис ла мес яца	Поголов ье на начало дня, голов	поступи ло		убой		продано		падеж		прочее выбытие		фактиче ский сбор яиц за день, шт.
		го ло в	мас са, кг	гол ов	мас са, кг	гол ов	мас са, кг	гол ов	мас са, кг	гол ов	мас са, кг	
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16												
17												
18												
19												

Оборотная сторона формы № СП-53												
20												
21												
22												
23												
24												
25												
26												
27												
28												
29												
30												
31												
Итого: за месяц												
С начала года												
Цена, р. к.												
Сумма, р. к.												

Корр espo нден ция счет ов:	Дебе т Кред ит											

План: сохранность за месяц _____ %
 среднесуточный привес _____ кг
 привес за месяц _____ кг

Привес за месяц _____ кг

Живая масса: на начало месяца _____ кг
 на конец месяца _____ кг
 сохранность _____ %

Среднесуточный привес _____ кг

Начальник цеха (бригадир) _____
 подпись _____ расшифровка подписи _____

Зоотехник _____
 подпись _____ расшифровка подписи _____

Проверил бухгалтер _____
 подпись _____ расшифровка подписи _____

Птичница _____
 подпись _____ расшифровка подписи _____

" _____ " _____ 200__ г.

Акт № _____
на выбытие животных и птицы
(забой, прирезка, падеж)

Коды

0325054

Форма по ОКУД
 Дата составления

Организация _____ по ОКПО
 Отделение (участок) _____
 Ферма (цех) _____
 Отправитель _____
 Получатель _____

Технологическая группа (передель)	Возраст, дней	Количество голов, шт.	Живая масса, кг	Балансовая стоимость, руб. к.	Причина выбытия	Код синтетического и аналитического учета Кредит	Диагноз	ФИО материально-ответственного лица	подпись

Приложение: Акты на выбраковку животных из основного стада

№ _____ от «__» _____ 200__ г.
 № _____ от «__» _____ 200__ г.

Начальник цеха _____
 подпись

расшифровка подписи

Ветврач _____
 подпись

расшифровка подписи

Зоотехник _____
 подпись

расшифровка подписи

Оборотная сторона формы № СП-54

Получение продукции и ее использование

Наименование продукции	Масса, кг	Цена, р. к.	Сумма, р. к.	Использование продукции

Продукция

Принята на склад по накладной № _____ от «__» _____ 200__ г.

Кладовщик _____
 подпись

расшифровка подписи

«__» _____ 200__ г.

Производственный отчет №____
О переработке птицы и выходе продукции
За _____ г.

Организация _____
Утверждаю _____
Дата утверждения _____

Дата	Учетная группа птиц	Поступило птицы на убой			Вид переработки и группы птицы – выход мяса, кг															
		голов	Живой вес, кг	сумма																
					1 категория	2 категория	нестандартное	всего	1 категория	2 категория	нестандартное	всего	1 категория	2 категория	нестандартное	всего	1 категория	2 категория	нестандартное	всего
Итого	х	х																		
			Цена					х				х				х				х
			Сумма																	
					Дебет синтетического и аналитического учета															
								х				х				х				х

Оборотная сторона Ф.№ СП-56

Дата	Учетная	Поступило птицы на	Выход прочей продукции, кг	Кредит синтетического и аналитического	Израсходовано
------	---------	--------------------	----------------------------	--	---------------

	группа птицы	убой						учета			бумаги на обертку и тампонирование	
		голов	Живой вес, кг	сумма	Перо, пух, подкрылок	Головки и ножки	Технические отходы				Дт	Кт
								Ветеринарный брак мяса, кг	Потери веса при остывании	Естественная убыль при термической обработке, кг	Количество, кг	
	Итого	х	х	х								
	Цена	х	х	х				х	х	х		
	Сумма	х	х	х				х	х	х		
					Дебет синтетического и аналитического учета							

Приложение: приходные документы _____ шт., расходные документы _____ шт.

Начальник цеха _____ Ветврач _____

Проверил бухгалтер _____

Научное издание

Максимова Галина Васильевна
Самаруха Виктор Иванович
Распутина Алла Владимировна

**ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Издается в авторской редакции

Компьютерная верстка А.В. Распутина

Подписано в печать 25.09.2008. Формат 60×90 1/16. Бумага офсетная.
Печать трафаретная. Усл. печ. л. 10,2. Уч.-изд. л. 9,1. Тираж 50 экз.
Заказ 4045.

Издательство Байкальского государственного
университета экономики и права.
664003, Иркутск, ул. Ленина, 11.
Отпечатано в ИПО БГУЭП.