

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра «Учет, анализ и аудит»

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Выпускная квалификационная работа
(магистерская диссертация)

студентки заочной формы обучения
направления подготовки 38.04.01 ЭКОНОМИКА
программа «Учет, анализ и аудит»
2 курса группы 06001472
Симоненко Анастасии Борисовны

Научный руководитель:
к.э.н., доцент
Маширова С.П.

БЕЛГОРОД 2017

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Исторические и теоретические аспекты развития бухгалтерского управленческого учета.....	9
1.1. Исторические аспекты возникновения и развития бухгалтерского управленческого учета.....	9
1.2. Роль и значение управленческого учета как источника учетно-аналитического обеспечения процесса управления в условиях динамичной рыночной среды.....	20
Глава 2. Состояние и перспективы развития птицеводства в России и Белгородской области.....	34
2.1. Анализ состояния птицеводческой отрасли в России.....	34
2.2. Развитие птицеводства в Белгородской области	41
Глава 3. Методические основы построения бухгалтерского управленческого учета в производственных птицеводческих организациях.....	55
3.1. Разработка этапов построения системы управленческого учета в птицеводческих организациях	55
3.2. Организация управленческого учета и контроля затрат на качество продукции	68
Заключение	82
Список использованной литературы.....	87
Приложения	97

Введение

В условиях недостаточного количества финансовых и материальных ресурсов, глобализации экономики, нарастания конкуренции все более остро встает проблема изыскания внутренних резервов организаций для более устойчивого и поступательного развития бизнеса. Определение и реализация стратегии и тактики использования внутренних и внешних резервов относятся к числу сложных, трудоемких и трудно-формализуемых задач планирования и управления. Если в условиях централизованной экономики план являлся прежде всего инструментом распределения ресурсов, то сегодня в процессе планирования предприятие должно рассматриваться как «открытая» технико-экономическая система, успех развития и функционирования которой в первую очередь определяется тем, насколько она удачно приспособливается к своему внешнему окружению с учетом текущего состояния и имеющегося внутреннего потенциала.

Критерием качества управленческих решений при этом является конечный результат хозяйствования, выражаемый в росте количественных и улучшении качественных показателей, нацеленности на удовлетворение потребностей в продукции и услугах, повышении эффективности производства и управления. Это возможно только при наличии слаженной команды менеджеров и хорошей внутренней и внешней информационно-аналитической базы. Организации сегодня вынуждены наиболее активно использовать как традиционные, так и нетрадиционные методы сбора и обработки информации. В связи с чем все более развивается система управленческого учета, в рамках которой выделяется стратегический, тактический и оперативный управленческий учет.

Современной отечественной экономике свойственно наличие острой конкуренции в определенных производственных отраслях, к которой сегодня относится птицеводство. В России с каждым годом увеличивается объем производства мяса птицы. Так, в частности, на территории Белгородской

области с 2001г. по настоящее время реализуется крупный инвестиционный проект по производству мяса птицы, в рамках которого создаются производственные предприятия, объединяемые в холдинги. Они производят в год более 38 тыс. тонн мяса птицы, реализация которого осуществляется по всей России. Для выживания и эффективного развития в этих условиях каждый хозяйствующий субъект должен постоянно совершенствовать производственный процесс, наиболее рационально использовать все виды ресурсов. Важнейшую роль в этом процессе играет управленческий учет, в рамках которого осуществляется интеграция различной информации, позволяющей принимать рациональные решения в различных экономических ситуациях.

Все это свидетельствует о необходимости разработки методических рекомендаций по организации целостной системы управленческого учета, ориентированной на контроль качества выпускаемой продукции в различных корпоративных объединениях по производству мяса птицы.

Вопросы ведения управленческого учета рассматриваются многими иностранными и отечественными авторами А.Апчерчем, П.С.Безруких, Н.Врублевским, В.Г.Гетьманом, Е.Добровольским, К.Друри, В.Б.Ивашкевичем, О.Д.Кавериной, В.Э.Керимовым, Б. Нидлзом, О.Е.Николаевой, В.Ф.Палием, А.Серпилиным, Я.В.Соколовым, Н.П.Кондраковым, и другими.

Целью данной магистерской диссертации является разработка комплекса теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета производственных затрат в птицеводческих организациях с учетом их специфических особенностей.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить исторические этапы развития бухгалтерского управленческого учета; охарактеризовать каждый из них;

- определить роль и значение управленческого учета как источника учетно-аналитического обеспечения процесса управления в условиях динамичного развития рыночной среды;

- провести анализ состояния и развития птицеводческой отрасли на территории Белгородской области, выделив отраслевые особенности, влияющие на организацию учета затрат;

- сформировать этапы постановки и внедрения системы управленческого учета в птицеводческие организации на основе интеграции организационной структуры, системы управления и бухгалтерского учета;

- предложить дополнительные критерии оценки по отдельным учетным направлениям;

- разработать методические рекомендации по организации учета и контроля затрат на качество продукции птицеводства.

Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретических, методических и организационных аспектов развития управленческого учета на предприятиях птицеводческой отрасли.

Объектом исследования являются хозяйственные и учетные процессы деятельности птицеводческих организаций Белгородской области, обеспечивающие их эффективную работу (ЗАО «Белгородский бройлер»; ЗАО «Агрофирма «Русь»).

Теоретико-методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных экономистов, монографии, статьи в периодических изданиях в области организации финансового, управленческого, стратегического учета и контроля, экономических и учетно-аналитических возможностей сетей, нормативные и законодательные акты РФ.

Работа основана на использовании методических подходов и общих принципов, связанных с использованием общенаучных методов проведения системных исследований: анализа, синтеза, логического и ситуационного анализа, частных методов экономических наук, субъектно-объектного

подхода, исторического анализа, детерминированного подхода, абстрагирования и моделирования, элементов математических методов исследования, группировок, сравнения и др.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке комплекса теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета производственных затрат в птицеводческих организациях с учетом их специфических особенностей.

В процессе исследования автором получены следующие наиболее существенные результаты, отражающие научную новизну:

- сформированы этапы постановки и ведения управленческого учета в птицеводческих организациях, базирующиеся на интеграции организационной структуры, системы управления и бухгалтерского учета, включающие основные принципы ведения учета, положения учетной политики, регламент работы центров учета, построение рабочего плана счетов управленческого учета, формирование управленческой отчетности и построение системы управления затратами, расширяющие возможности удовлетворения информационных потребностей менеджеров различных уровней управления;

- дополнены существующие стоимостные индикаторы оценки отдельных направлений учета на птицеводческих предприятиях физическими и бальными параметрами, характеризующими учетные направления, позволяющие определять экономию или перерасход ресурсов, не связанные с изменением ценового фактора, что важно при наличии инфляции;

- предложены рекомендации по ведению учета затрат на качество продукции с использованием счета 35 «Затраты на качество» для обособленного учета затрат на основе времени и способа проведения контроля, вида продукции и элемента затрат, с выделением источников финансирования, а также разработаны предложения по учету выбракованной продукции, направленной на уничтожение или утилизацию, заключающиеся в ведении обособленного аналитического учета расходов по коротким

периодам выращивания для определения норм расхода потерь птицы от падежа и составлении регистра учета выбракованной утилизированной или уничтоженной птицы, позволяющие осуществлять текущий контроль затрат на качество, проводить их анализ и давать оценку затратам в соотношении с объемом и качеством продукции.

Практическая значимость исследования состоит в разработке практических рекомендаций, формирующих систему управленческого учета и контроля, обеспечивающих решение прикладных задач формирования учетно-аналитического обеспечения процесса оперативного управления птицеводческими организациями и принятия экономически обоснованных решений. Разработанные в процессе проведенного исследования основные методики и практические рекомендации по учету и контролю затрат направлены на расширение информационного поля бухгалтерского учета и улучшение качественного уровня информационных потоков, находят применение в птицеводческих организациях.

Рекомендации, содержащиеся в работе, носят конкретный характер и могут быть использованы в практической деятельности хозяйствующих субъектов.

Основные результаты исследований докладывались и были одобрены на международных конференциях, проведенных в 2016г.

Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 6 рисунков, 12 таблиц, заключения, списка литературы из 96 источников и 9 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определена цель, поставлены задачи, представлены объект и предмет исследования, отражены научная новизна и практическая значимость исследования. В первой главе рассмотрены исторические этапы возникновения бухгалтерского управленческого учета, который представлен как элемент системы контроллинга. Вторая глава содержит анализ статистических данных о состоянии птицеводческой отрасли в зарубежных странах и в

России, о перспективах развития данной отрасли в Белгородской области. В третьей главе изложены основные рекомендации построения системы управленческого учета на основе отраслевых особенностей птицеводческих организаций; выработаны подходы к организации управленческого учета и контроля затрат на качество продукции. В заключении содержатся основные выводы и предложения по совершенствованию системы бухгалтерского (управленческого) учета и контроля в исследуемых птицеводческих организациях.

Глава 1. Исторические и теоретические аспекты развития бухгалтерского управленческого учета

1.1. Исторические аспекты возникновения и развития бухгалтерского управленческого учета

Важнейшей составляющей любого научного исследования является изучение исторических основ. С точки зрения философии на каждом историческом этапе происходит преобразование, дополнение и развитие любой науки. Доктор философских наук Султанова Л.Б. отмечает, что мы должны рассматривать историческое обоснование конкретной научной теории как многоэтапный эволюционный процесс, на каждом этапе которого происходит прирост нового знания и «повышается» степень обоснованности конкретной научной теории в целом [81].

Бухгалтерский учет, как наука, относится к категории социальных наук. Он появился и развивался под воздействием изменений, происходящих в обществе. Первоначально бухгалтерский учет выполнял функцию отражения хозяйственных операций и контрольную функцию. С течением времени изменялась экономическая среда и соответственно информационные потребности людей. Совершенствование информационных технологий расширяло возможности получения этой информации. Количество пользователей бухгалтерской информацией увеличивалось. Функции, выполняемые учетом, расширялись и постепенно выделялось новое направление - управленческий учет.

В процессе изучения исторических основ становления и развития управленческого учета можно выделить несколько важнейших этапов (рис.1.1.): I этап- зарождение предпосылок управленческого учета, его можно рассматривать как промышленный учет. На данном этапе вопросы калькулирования себестоимости продукции стали наиболее актуальными и появилась



Рис. 1.1. Этапы развития бухгалтерского управленческого учета

лась идея использования информации, формируемой в бухгалтерском учете, для целей управления.

Основой для развития управленческого учета является производственный учет. Исторически сложилось, что производственный учет, даже из своего названия, имеет непосредственную взаимосвязь с производственным процессом. Он был выделен в отдельную часть бухгалтерского учета Ф.В.Кронхельмом (1818г.) [78].

В экономическом словаре дается два следующих определения производственного учета:

1) система сбора и использования информации, связанной с управлением производством (как правило, в промышленности), в том числе технологическим процессом и экономическими последствиями осуществления технологического процесса;

2) система учета затрат на производство, калькулирования себестоимости изделия и иной единицы выпускаемой продукции (как часть бухгалтерского учета), а также планирования себестоимости продукции [87].

Производственный учет являлся частью системы финансового учета и методы учета затрат, входящие в него (позаказный, попередельный и попроцессный), имеют непосредственную связь с технологией производства. В их задачи входит поэтапное отражение фактических затрат, они ориентированы на последующий контроль затрат и на представление данных о себестоимости произведенной и, как следствие, проданной продукции. Необходимость исчисления результативности по переделам была определена Робертом Гамильтоном еще в 1788г.

Профессор Я.В.Соколов, характеризуя основные этапы развития бухгалтерского учета, выделил научный этап, который длился с 1900г. по 1950г. [78, с.10-11]. Именно с этим периодом связано возникновение и развитие теории калькуляции. Практически все авторы схожи во мнении, что именно в период активного эволюционного развития учета произошло выделение управленческого учета в отдельное направление.

Неуклонный рост завоеваний человека в области материального производства, экономическое и культурное развитие европейских государств привели к общему подъему промышленного производства и централизации производства. Централизация производства — это увеличение масштабов производства продукции в результате объединения нескольких отдельных предприятий в одно с установлением единого управления. Концентрация производства, рост его масштабов сопровождалась централизацией капитала. Централизация капитала — это увеличение размеров капитала вследствие объединения или слияния ранее самостоятельных капиталов. Типичный пример такого объединения — акционерные компании. Нарастающая на этом фоне конкурентная борьба из-за дележа прибавочной стоимости, активизировавшаяся в конце XIX - начале XX веков, приводила к поиску дополнительных резервов. В это же время наблюдается обострение противоречий между общественным характером производства и частной формой присвоения. Процесс экономического развития усложнялся периодическими кризисами перепроизводства, а также снижениями покупательной способности населения. Все это явилось основой для развития счетоводства в целом и теории калькуляции в частности.

В России в начале XX века, особенно в годы предвоенного финансово-промышленного подъема, предпринимательство бурно развивалось, а успехи в акционерной сфере были впечатляющими. С 1902г. до середины 1914г. число акционерных компаний увеличилось более чем на 150%, а их капиталы возросли почти вдвое. К началу XX века по общему объему промышленного производства Россия занимала 5-е место в мире, почти сравнявшись с Францией и даже опередив ее по некоторым показателям тяжелой промышленности. Но при этом развитие производства в России основывалось на использовании опыта и помощи развитых стран. Поэтому формирование новых подходов к организации учетного процесса осуществлялось американскими и европейскими учеными.

Все это явилось объективной основой формирования отдельного направления, называемого «управленческий учет». По мнению большинства авторов в понятие «управленческий учет» вкладывается более широкий смысл, чем в понятие «производственный учет».

II этап - формирование новых систем учета и контроля затрат.

Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам Роберта Антони. Начальное основное развитие он получил в трудах Александра Гамильтона Черча (1901г), Ханта Лоуренса Ганта (1909г), Гаррингтона Эмерсона, Джона Мориса Клоларка (1923), Джонатана Харриса, Джонотана Хиггинса.

К этому периоду относится появление системы «стандарт-кост». Основоположником данной системы считается Г.Эмерсон, который при ее разработке учел недостаток традиционной бухгалтерии, выражающийся в игнорировании качественной информации в системе финансового учета. Это одна из первых систем, ориентированных на будущее.

Идея Эмерсона, трансформировалась Гаррисоном в два положения:

- все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);
- увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам[28,с.192].

Рассматриваемая система ориентирована на контроль за затратами, а не на процесс калькулирования себестоимости. Ее ярким отличием является то, что в учет вносится информация о прогнозных показателях, сравнивая которые с фактическими данными появляется возможность выявить отклонения и причины, вызвавшие эти отклонения.

Система «директ-костинг» являлась одним из вариантов решения проблем снижения налогов в период перепроизводства. Ее возникновение связывают с Великой депрессией в США в 1928г. и желанием снизить искажение величины прибыли. Широкое распространение данная система получила с 1950г.[40]. Она основана на разделении затрат на постоянные и

переменные и калькулировании себестоимости на основе «сокращенной» себестоимости. Рассчитанная таким образом себестоимость может быть использована при принятии решений по ценообразованию на реализуемую продукцию. Сокращая процедуры распределения и перераспределения затрат, появляется более объективная картина о затратах, связанных непосредственно с продуктом, и об общих затратах, связанных с несколькими продуктами, что расширяет возможности контроля за использованием всех видов ресурсов и управления производством в целом.

Информация, полученная в данной системе, является основой для принятия целого ряда решений:

- об ассортименте выпускаемой продукции с учетом различных внутренних и внешних условий,
- о выпуске или отказе от выпуска продукции определенного вида,
- о минимальных объемах выпуска продукции,
- о минимальной цене и др.

III этап - учет становится составляющей развития бизнеса.

Кандидат экономических наук Н.Ф. Расторгуева отмечает, что управленческий учет – это не просто система сбора информации, а это уже система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели[69, с.59].

Идея использования отклонений для работы администратора привела к формированию Джоном А. Хиггинсом концепции центров ответственности. При этом следует отличать центры ответственности от центров возникновения затрат. Центры ответственности синтезируют идеи Чербони с принципами Эмерсона.[78,с.180].

Следует отметить, что концепция центров ответственности в управленческом учете исследуется отечественными экономистами последние 30 лет, в основном как методология ухода от «котлового» метода учета, и как

переход к децентрализованному управлению, главному направлению развития управления в условиях риска и неопределенности.

Существует множество определений центров ответственности, однако все они дублируют друг друга. Так, Кизилев Л. Н. придерживается следующего определения центров ответственности: «Центр ответственности представляет собой сегмент организации или направление его деятельности, ответственность за результаты которого может быть возложена на несколько структурных подразделений, возглавляемых менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты этого сегмента»[48]. При этом не теряет смысла утверждение ряда экономистов, считающих, что центр ответственности представляет собой часть производства, для которых могут быть определены затраты, доходы и результаты, зависящие от деятельности центра.

IV этап- интеграция учета и управленческих процессов.

Жесткая и суровая реальность рыночной экономики повлияла на механизмы получения прибыли.

Купер и Каплан (1988г.) разработали более строгий подход к отнесению накладных расходов на продукт и расчета себестоимости и назвали этот подход функциональным учетом затрат или учетом затрат по функциям (ABC-метод)[40, с.356].

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы такие, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п. [43].

«ABC – костинг» (пооперационное калькулирование) – нетрадиционная калькуляционная система, в которой группы косвенных

расходов идентифицируются с операционными носителями затрат (драйверы, базы распределения), которые обеспечивают более точное отнесение косвенных расходов на калькуляционные объекты [71, с.225].

Концепция затратнообразующих факторов получила развитие в трудах Шерера (1980), Остера (1982), Каплана (1982,1987), Дикина и Махера (1984), Портера (1985), Купера (1986) и Риле (1987). В основе концепции - функциональные (операционные) и структурные затратнообразующие факторы.

V этап - использование учета для оценки бизнеса.

Значительный вклад в развитие идеи концепции управления стоимостью компании был внесен Беннетом Стюартом (G. Bennett Stewart). Результатом исследований явилась книга «The quest for value: a guide for senior managers», опубликованная издательством Harper Business в 1990г. Книга по сути явилась результатом деятельности консалтинговой компания Stern Stewart & Co, основанной Стюартом в 80-х гг., имеющей зарегистрированную торговую марка EVA (Economic Value Added) [86].

По оценкам большинства специалистов, EVA - наиболее универсальный стоимостной показатель эффективности бизнеса. Он может быть рассчитан не только для предприятий, акции которых котируются на рынке, но и для закрытых компаний.

Традиционно стоимость компании определяется как сумма дисконтированных денежных потоков. Но дисконтированный денежный поток – это прогнозный показатель. Показатель же экономической добавленной стоимости базируется на фактических данных о стоимости создаваемой организацией в единичный период времени, он является наиболее эффективным показателем оценки деятельности предприятия.

Профессор В.И.Подольский отмечает, что в настоящее время созданы инструментальные средства, образующие информационные системы бухгалтерского учета и включающие взаимосвязанные пользовательские места, которые имеют строгую функциональную направленность в

соответствии с разделением полномочий между верхним, средним и оперативным уровнем управления [66].

VI этап- стратегический управленческий учет.

Становление и развитие стратегического управленческого учета имеет непосредственную взаимосвязь с развитием стратегического менеджмента. Появилась потребность в расширении информационной базы для учета внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность организаций, которая и была реализована через систему стратегического управленческого учета. Данное направление формировалось под влиянием трудов Потера, Томпсона, Р.Каплана и других авторов. В 2000г. в официальной терминологии появилось определение «стратегический управленческий учет - форма управленческого учета, при которой основной акцент делается на информацию, связанную с внешними факторами, влияющими на фирму. Однако наряду с этим надлежащее внимание уделяется и внутренней информации [65].

При этом предполагалось, что традиционный управленческий учет получает расширение и начинает обеспечивать информацией принятие и выполнение стратегических управленческих решений. Но в связи с изменением подходов к учитываемой информации претерпели изменения и способы представления и обработки этой информации. Появляются новые классификации затрат.

Все далее сформированные системы являются продолжением развития стратегического управленческого учета.

С точки зрения учета оценка производится на основе финансовых показателей. «Каплан и Нортон связали между собой финансовые и нефинансовые показатели функционирования, выделяя из них основные параметры, и разработали ведомость сбалансированного учета, в которой представлен набор основных показателей, используемых менеджерами высшего звена для быстрой оценки деятельности организационной единицы»[40, с. 881].

Система сбалансированных показателей предполагает, что организация рассматривается с точки зрения четырех взаимосвязанных и сбалансированных аспектов, по которым собираются данные, а затем анализируются:

- обучение и перспективы роста,
- внутрифирменные процессы, внутренние бизнес-процессы,
- ориентация на потребителя, потребительский аспект,
- финансовый аспект.

VII этап - активное развитие теории калькуляции и построение системы комплексного управления затратами.

На данном этапе получили развитие: калькуляция на весь жизненный цикл продукта, калькуляция затрат по системам «таргет-костинг», «кайдзен», управление издержками, связанными с внешней средой, «рикастинг».

Развитие современного управленческого учета находится в некоторой зависимости от систем информационной поддержки управления. Задачи управленческого учета расширяются, но они могут быть достигнуты только при совершенствовании технологий сбора и обработки информации.

Общие принципы методологии построения системы комплексного управления затратами предлагают экономисты М.А. Халиков и П.С. Емельянов: системный подход к управлению себестоимостью, единство методов, используемых на разных уровнях управления затратами, внедрение эффективных и апробированных методов снижения производственных и внепроизводственных затрат, управление себестоимостью на всех стадиях жизненного цикла изделия, повышение ответственности отдельных производственных подразделений, постоянный контроль за уровнем затрат, полнота и достоверность информационного обеспечения управления затратами [84,с.25].

VIII этап - изменение подходов к организации управленческого учета.

На современном этапе экономического развития происходит принципиальное изменение подходов к организации управленческого учета.

Доктор экономических наук Булгакова С.В. выделяет 4 уровня управленческого учета:

- генеральный управленческий учет,
- стратегический управленческий учет,
- текущий управленческий учет,
- социальный управленческий учет [25].

Том Элбрайт и Варко Лэм отмечают: «В три последних десятилетия роль управленческого учета эволюционировала от функций по измерению, оценке и отражению в отчетности бизнес-операций до равноправного членства в команде управленческой науки, маркетинга, финансов и других дисциплин, которые составляют современные управленческие инициативы»[89,с.157].

Исследование истории возникновения и становления управленческого учета показало, что система учета затрат несовершенна и существует потребность в ее постоянном совершенствовании. В результате данной работы было определено, что наличие общих методологических основ организации управленческого учета недостаточно для внедрения их в деятельность конкретных организаций, необходимо адаптировать их к конкретным хозяйствующим субъектам, то есть разработать методические рекомендации, которые должны базироваться:

- на специфических отраслевых особенностях,
- на имеющейся организационной структуре, с учетом внутренних взаимосвязей и организационно-правовых форм собственности,
- на используемой информационной системе,
- на всевозрастающих текущих и перспективных потребностях информационных пользователей.

1.2. Роль и значение управленческого учета как источника учетно-аналитического обеспечения процесса управления в условиях динамичной рыночной среды

В процессе экономических преобразований многие российские предприятия получили новых собственников, и их внимание уже сосредоточивается не столько на вопросах приобретения новых активов, сколько на эффективном использовании имеющихся. Однако прошлые успехи новых руководителей в торговой или финансовой сферах не гарантируют успеха в области планирования и управления производством в реальном секторе экономики. В то же время, наблюдается постоянное динамичное развитие рыночной среды, рост конкуренции, активная диверсификация и реструктуризация бизнеса. Для эффективной работы в таких условиях появляется необходимость в регулярном менеджменте и построении комплексной технологии управления. Любой процесс управления должен базироваться на информационном обеспечении.

Рассматривая вопросы информационного обеспечения менеджеров различных уровней управления, специалисты употребляют два термина: контроллинг (как в Германии) и управленческий учет (как в США и Великобритании). Определим отличительные черты этих терминов. «Контроллинг» более информативный, поскольку передает характер этой современной идеологии и подразумевает не только учетные функции, но и весь спектр задач управления процессом достижения конечных результатов. Контроллинг выполняет функцию «управления управлением» и представляет собой синтез планирования, учета, контроля и экономического анализа. Он осуществляет информационную поддержку управленческих решений путем эффективного выбора организационного, математического и информационного обеспечения. При всей «расплывчатости» трактовки этого понятия, контроллинг, прежде всего, определяют как систему управления бизнесом, нацеленную на будущее, т.е. на долгосрочное эффективное функционирование компании, интегрирующую планирование, учет,

контроль, анализ и координацию деятельности различных подразделений и служб для достижения оперативных и стратегических целей [47].

Представим в таблице 1.1. определения «контроллинга», данные учеными и практиками.

Таблица 1.1

Определения контроллинга

Автор	Определение
1. Финансовый директор ЗАО «ЕвроПорт» Грамотенко О.	- ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия [38].
2. Менеджер планово – бюджетного департамента ООО «Русал-УК» Куликов И.В.	- современная концепция управления деятельностью предприятия, использующая системный подход и научно-методологическую базу, интегрирующая и координирующая усилия всех подразделений на повышение эффективности работы предприятия [54].
3. Практик по контроллингу Сафаров А.В.	- один из инструментов управления бизнесом, причем современных и эффективных [75].
4. Профессор Д.Хан	-это система интегрированного информационного обеспечения, планирования и контроля деятельности предприятия[43].
5. Гришина Е.А. доцент Новосибирского государственного технического университета	- целостная система элементов, посредством взаимодействия которых обеспечивается интеграция, системная организация и координация информационных потоков, процесса управления, функциональных областей, организационных единиц[37].
6. Аспирант Чеченского государственного университета Юсупова С.Я.	- целостная концепция управления финансово-экономическими процессами и результатами деятельности предприятия, основывающаяся на учетной информации[88].

Несмотря на некоторые разногласия в определениях, проблемное поле концепции контроллинга вырисовывается достаточно четко. Данная концепция основана на следующих положениях:

- предприятие является системой с определенным набором целей, части которой тесно взаимосвязаны;
- его деятельность ориентирована на достижение запланированных показателей;
- контроллинг выступает интегрирующей и координирующей подсистемой контура управления; он обеспечивает инструментальную и методическую базу поддержки принятия управленческих решений.

На основании изложенного можно выделить следующие задачи контроллинга: планирование, информационное обеспечение, организация потоков информации внутри предприятия, мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме, контроль, координация всех подсистем менеджмента.

Механизм контроллинга включает методы, инструменты, методики, технологию, практику. Основными методами контроллинга являются анализ и бюджетирование. К инструментам контроллинга относят: международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), модели создания корпоративной стоимости (Shareholder Value), систему сбалансированных показателей (Balanced Scorecard), управление затратами на основе видов деятельности (Activity based costing), новые подходы к планированию и др. Отсюда следует, что реализация контроллинга возможна только при наличии всеобъемлющей, полноценной учетно-аналитической информационной базы. При этом следует учитывать, что для каждого уровня управления выделяется своя основа: оперативный - оперативный учет, тактический - управленческий и финансовый учет, стратегический - стратегический управленческий учет.

Важнейшими задачами организации являются высокая рентабельность, обеспечение ликвидности и повышение эффективности работы. Решение этих задач основывается на выполнении следующих функций контроллинга:

- мониторинг состояния экономики организации;
- сервисная функция (обеспечение аналитической информацией для принятия управленческих решений);
- управляющая функция;
- контроль и анализ экономичности работы подразделений;
- подготовка (разработка) методологии принятия решений, их координация, а также контроль восприятия этой методологии руководством.

Мониторинг состояния экономики предприятия — контроль равновесия показателей прибыль — затраты. Равновесие достигается тем, что через определенные промежутки времени заданные величины сравнивают с фактическим состоянием и определяют, не нужно ли вмешательство (противодействующие меры) для достижения необходимого или желаемого состояния, и в случае необходимости осуществляют его.

Сервисная функция заключается в своевременном представлении необходимой информации руководству для принятия решения по корректировке стратегии. Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается при помощи систем планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение цели, конечного результата деятельности предприятия. Информация должна содержать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, в том числе об отклонениях, выявляемых средствами учета по подразделениям.

Управляющая функция заключается в переоценке стратегии, корректировке реализации целей и изменении целей. Осуществляется эта функция с использованием данных анализа отклонений, ставок покрытия, общих результатов деятельности для принятия решений по управлению. Такие решения принимаются на всех уровнях управления организацией, и

весьма важной задачей контроллинга является координация целей различных уровней, средств и методов их реализации, с тем чтобы в максимальной степени обеспечить достижение конечной цели предприятия.

Основная задача руководства заключается в создании потенциала успеха на рынке в будущем, что достигается, прежде всего, применением системы стратегического планирования. Чтобы разрабатываемая стратегия была верной, необходимо иметь систему «раннего обнаружения» будущих тенденций как в окружающем мире, так и внутри, и в самой организации. Внешние «индикаторы» должны информировать руководство об экономических, социальных, политических и технологических тенденциях, внутренние — представляющие на практике отдельные показатели и их системы — сообщать о текущем «самочувствии» организации, а также прогнозировать кризисные ситуации в отдельных сферах деятельности или в целом на предприятии. Задачей контроллера является методическая и консультационная помощь при создании системы «раннего обнаружения» тенденций и факторов, способных принести при их развитии не только выгоду, но и потери.

Учитывая, что в рамках управленческого учета осуществляется аккумуляция информации о затратах по различным направлениям, осуществляется расчет маржинального дохода, расчет рентабельности по каждому продукту и т.п., а в рамках стратегического управленческого учета ведется сбор внешней информации то, следовательно, основные функции контроллинга реализуемая через систему управленческого учета.

Современное развитие экономической науки свидетельствует о выделении стратегического управленческого учета в отдельное направление, в рамках которого осуществляется сбор и обработка внешней информации, а расчеты направлены на информационное обеспечение решения стратегических задач.

Принцип документирования. Целью этого принципа является создание условий для проверки: соблюдались ли цели и задачи стратегического

контроллинга в действительности. В стратегическом контроллинге информация представляется в виде письменных сообщений с предварительной оценкой их значимости. Письменная форма принуждает информатора к продуманному, полному и точному представлению положения дел. Документирование позволяет в любой момент установить посылающего и принимающего информацию, ее содержание и дату передачи. Одним из методов управленческого учета является документация.

В таблице 1.2. представлен алгоритм внедрения процедур контроллинга применительно к деятельности птицеводческих организаций.

Таблица 1.2.

Алгоритм внедрения системы контроллинга

Целеполагание	Определение цели системы
	Разработка требований к системе контроля
	Определение регламента контрольных мероприятий и лиц, ответственных на них
Внедрение системы управленческого учета	Разработка взаимосвязи организационной структуры с системой центров ответственности через систему движения информационных потоков с использованием индикаторов деятельности
	Внедрение современных систем организации учета затрат с использованием интегрированной системы финансового и управленческого учета
	Использование внутрикорпоративных инструментов и современных инструментов финансового инжиниринга для моделирования устойчивого финансового состояния
	Разработка форм управленческой отчетности (их содержание, порядок и сроки представления, ответственных за них)
Внедрение системы планирования	Разработка бюджетных схем и процесса бюджетирования
	Осуществление информационной связи между процессом бюджетирования и учетом
Анализ	Выбор методов анализа, расчет абсолютных и относительных показателей
	Контроль выбранных показателей в динамике и определение критериев данных показателей для предприятия
Контроль	Выбор действенных механизмов контроля
Выделение предметных областей учета и контроля	Определение целей, направлений контроля и подконтрольных показателей по областям учета
Обратная связь	Посредством обратной связи осуществляется связь планирования с контролем

Суть системы управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима менеджерам в процессе управления финансово - хозяйственной деятельностью организации. При этом основой построения эффективного управленческого учета является полезность, своевременность и понятность полученной информации для руководителей. Регистры управленческого учета позволяют эту информацию получить. То есть управленческий учет готовит информацию для принятия решений внутренним пользователем.

Взаимосвязь управленческого учёта, менеджмента и принятия решений представлена на рис.1.2.



Рис.1.2. Взаимосвязь управленческого учёта, менеджмента и принятия решений.

В большинстве случаев птицеводческие организации входят в состав холдинговых объединений, которые имеют сложную иерархическую структуру, а это усложняет как процесс принятия решения, так и процесс сбора и обработки информации, следовательно, потребность в системе контроллинга в таких объединениях возрастает.

В основу управленческого учета может быть положена имеющаяся организационная структура. Деятельность всех организации, входящих в холдинги, и подразделений, входящих в организации, взаимосвязана и

существует необходимость в обмене информационными потоками. Причем из организационной структуры не всегда можно четко определить движение потоков информации. В частности, организации, занимающиеся производством продукции растениеводства, обеспечивают сырьем производство комбикормов, но и часть продукции поставляют непосредственно на площадки, на которых выращивают бройлеров. Организации, специализирующиеся на производстве яиц, часть яиц реализуют на сторону, а часть используют для инкубации. Крупные лаборатории, входящие в состав объединений, обслуживают все организации по мере потребности. Производство грузовых перевозок также осуществляется отдельной организацией. Следует отметить, что все организации, входящие в холдинг, первоначально удовлетворяют внутрикорпоративные потребности, а это следует учитывать уже на этапе бюджетирования. Таким образом, сложная структура предопределяет необходимость четкого обмена информацией с целью координации всей деятельности. На рисунке 1.3. представлен обмен информационными потоками организаций, специализирующихся на выращивании птицы. При этом следует учесть и территориальное расположение.

Вторая важная составляющая внедрения системы контроллинга – это разработка современных систем организации учета затрат с использованием интегрированной системы финансового и управленческого учета.

Преимуществом интегрированной системы финансового и управленческого учета является:

- централизация деятельности бухгалтерии,
- многократное использование информации для различных целей,
- единый документооборот,
- сопоставимость и проверяемость информации различных учетных систем,
- упрощение процедуры составления отчетности,
- экономичность.

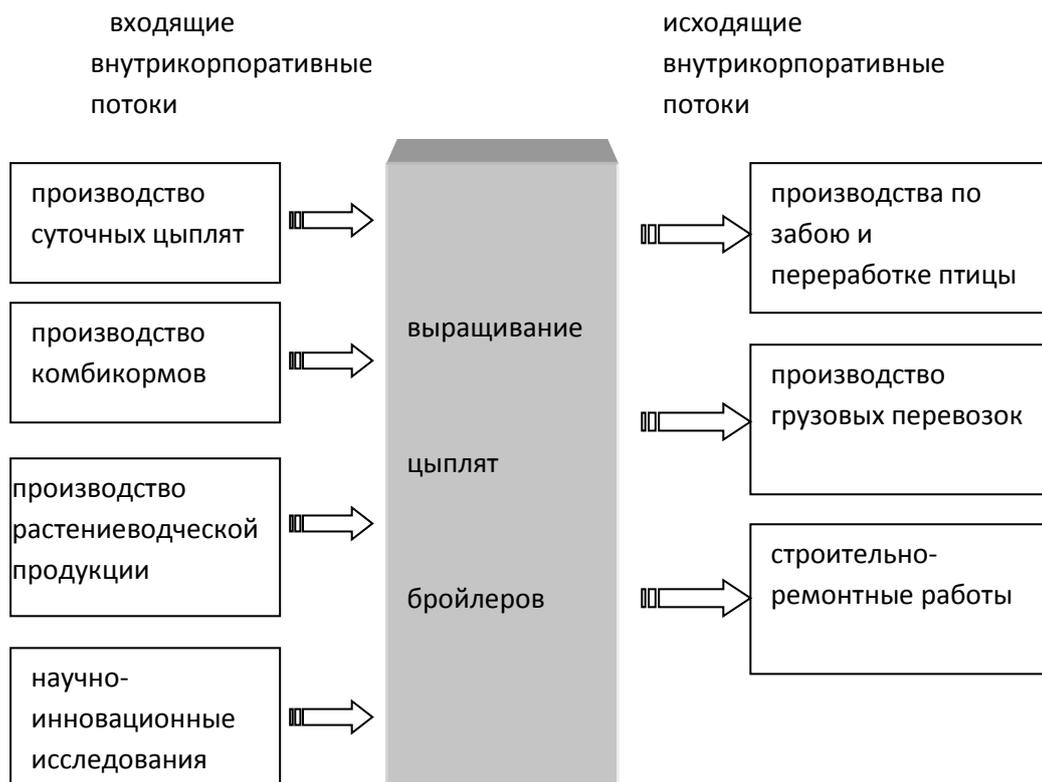


Рис. 1.3. Обмен внутрикорпоративными информационными потоками организаций, специализирующихся на выращивании цыплят бройлеров.

Хотя у всех организаций, входящих в агрохолдинг, имеется одна общая цель, и при этом каждая организация является отдельным юридическим лицом, это значит информация о затратах представляет коммерческую тайну. Поэтому единой информационной системы по ведению бухгалтерского учета для всех организаций быть не может. Каждая организация должна иметь свою информационную систему и обмен информацией осуществляется посредством представления управленческих отчетов. Следует отметить, что в холдинге должны разрабатываться единые элементы учетной политики, а каждая организация должна ее дорабатывать с учетом имеющихся особенностей.

Кроме того, применение различных систем налогообложения, т.е.

- общей системы с уплатой НДС,
- общей системы (без НДС),

-упрощенной системы налогообложения (налогооблагаемая база доходы),

-упрощенной системы налогообложения (налогооблагаемая база доходы минус расходы),

- уплата единого сельскохозяйственного налога,

- уплата единого вмененного налога,

что дает возможность оптимизировать налогообложение и регулировать финансовые потоки, как внутри объединений, так и внешние потоки.

Современные системы по ведению бухгалтерского учета и управлению деятельностью организаций позволяют аккумулировать большой объем информации, что дает возможность быстро и точно проводить экономические расчеты с целью обоснования управленческих решений.

Один из этапов внедрения системы контроллинга – это использование внутрикорпоративных инструментов и современных инструментов финансового инжиниринга для моделирования устойчивого финансового состояния.

Особенностью птицеводческих организаций является то, что они не могут жить одним днем и должны планировать свою деятельность в различных условиях. Какое-либо заболевание птицы может привести к ее падежу и как следствие, к банкротству отдельной организации. Несвоевременная поставка кормов или поставка некачественных кормов могут наносить большой ущерб. Поэтому именно агропромышленные холдинговые объединения позволяют получить эффект от взаимодополняемости подразделений и служб, применения партисипативного стиля управления, использования общих ресурсов, освоения новых продуктов и всего другого, что дает возможность получать дополнительную прибыль уже на стадии производства. Но планирование деятельности должно основываться на составлении нескольких сценариев развития событий. Учет можно использовать для моделирования ситуации и

определения ее влияния на различные стоимостные характеристики организации.

Важной составляющей системы контроллинга является разработка управленческой отчетности.

Управленческая отчетность – это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы.

Целью составления отчетности является удовлетворение потребностей в информации, позволяющей руководить деятельностью организации.

Общие требования к внутренней отчетности - целесообразность, объективность и точность, оперативность, адресность, краткость, сопоставимость, эффективность.

Специальные требования к внутренней отчетности: гибкая, но не единообразная структура, понятность и обозримость информации, оптимальная частота представления, пригодность для анализа и оперативного контроля.

Управленческая отчетность характеризуется как:

- 1) тематическая отчетность - содержащая информацию по ключевым показателям, характеризующим определенный вид обязательств;
- 2) текущая отчетность, формируемая для среднего уровня управления и содержащая оперативную информацию;
- 3) итоговая - обобщающая информацию о подконтрольных показателях (индикаторах), изменение которых приводит к определенным последствиям;
- 4) табличная, т.е. представленная в виде таблицы, которая содержит уже трансформированную и очищенную от излишних показателей информацию.

Для рационального управления отчеты следует разбить на блоки. Основные признаки группировки: значимость для хозяйствующего субъекта, масштабы деятельности, организационная структура.

В рамках ведения управленческого учета осуществляется подготовка нескольких уровней управленческих отчетов о затратах:

- 1) отчеты о затратах в разрезе различных аналитических признаков,
- 2) калькуляции.

Отчеты о затратах содержат три основных показателя: затраты по плану, фактические затраты, отклонения фактических затрат от плановых.

Как отмечает В.А.Терехова «Управленческий учет служит базой для эффективного контроля и планирования деятельности компании. Ведь никакое прогнозирование невозможно без адекватной оценки прошлого и настоящего.» [83].

Так как управленческий учет является основной информационной базой контроллинга, то контроль, осуществляемый в рамках управленческого учета, частично выполняет функции контроллинга.

Контроль может осуществляться самостоятельно хозяйствующим субъектом, и тогда имеет место внутренний контроль, а может осуществляться извне, тогда мы говорим о внешнем контроле.

На рисунке 1.4. представлены виды контроля за деятельностью коммерческой организации.

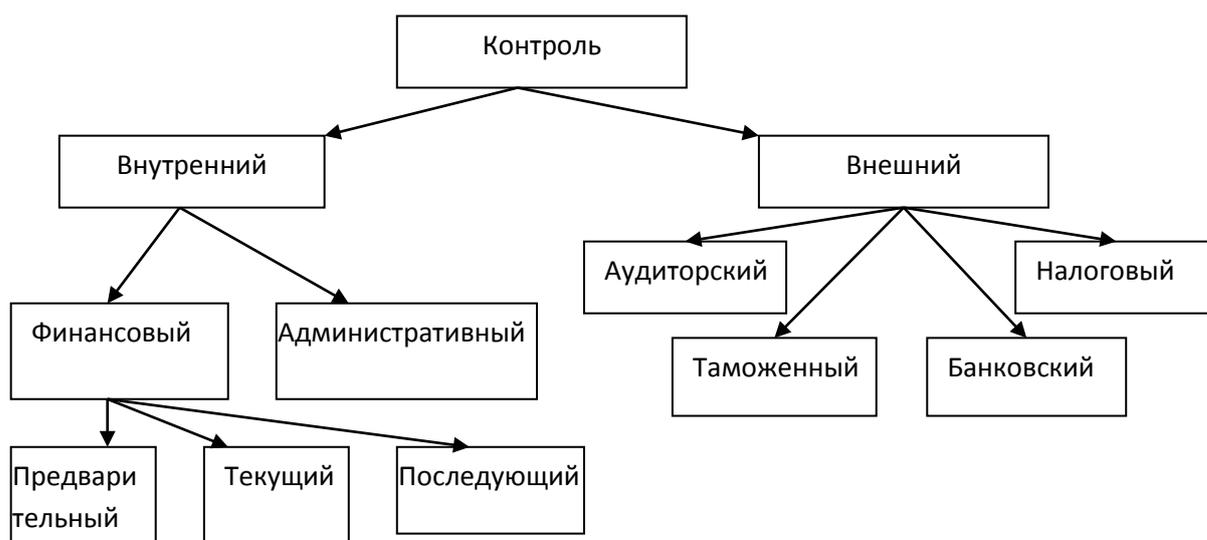


Рис.1.4. Внешний и внутренний контроль за деятельностью коммерческих организаций.

Внутренний контроль не требует больших затрат и является наиболее эффективным. Это связано с тем, что субъект, занимающийся ведением контроля, уже хорошо знаком с объектом контроля, заинтересован в экономических результатах работы объекта и осуществляет его в интересах собственников. Среди достоинств самоконтроля можно отметить возможности использования специфических знаний субъектов, таких как знание особенностей технологического процесса, специфики взаимоотношений в коллективе. Внутренний контроль может осуществляться в процессе совершенствования хозяйственных операций. Поэтому хозяйствующим субъектам следует обратить особое внимание на организацию внутреннего контроля.

Внутренний контроль - это совокупность средств контроля, устанавливаемых руководством организации для обеспечения сохранности активов организации, для соблюдения выполнения основных управленческих решений и для предоставления максимально точной информации. С точки зрения управленческого учета система управленческого контроля - это комплексное решение задач по управлению доходами и расходами, денежным потоками, оборотными средствами и капитальными вложениями, т. е. финансовой деятельностью.

Внутренний контроль следует организовать таким образом, чтобы все решения, принятые руководителем, были реализованы в практической деятельности, а если появится какой-либо сбой, нарушение в работе, то должны быть приняты меры к его устранению или к изменению ранее принятых решений.

Таким образом, хорошо сформированная система внутреннего контроля позволит обеспечить защиту интересов хозяйствующего субъекта от различных злоупотреблений, нерационального управления, сократить возможные риски и будет способствовать повышению эффективности работы предприятия.

Изучение системы контроллинга позволило определить ее основные задачи: планирование, информационное обеспечение, организация потоков информации внутри предприятия, мониторинг процессов, проходящих на предприятии, в необходимом временном режиме, контроль, координация всех подсистем менеджмента. Учитывая сложную организационную структуру агропромышленных холдингов, рекомендуется использовать систему контроллинга, что позволит владеть актуальной, адекватной и полной информацией о настоящем и будущем финансовом положении своих дел; оптимизировать финансовые потоки, снижать издержки; эффективно управлять всеми функциональными сферами своей хозяйственной деятельности. Практическая реализация системы контроллинга возможна только на базе использования счетов управленческого учета, поэтому необходимо изучить различные подходы к организации управленческого учета.

Глава 2. Состояние и перспективы развития птицеводства в России и Белгородской области

2.1. Анализ состояния птицеводческой отрасли в России

В современных условиях хозяйствования политика государства направлена на стимулирование развития сельского хозяйства как важнейшего звена экономики. Наиболее активно развивающейся и перспективной отраслью сельского хозяйства является птицеводство. Промышленное птицеводство – это одна из важнейших отраслей, которая занимается обеспечением населения высокоценными, полезными, экологически чистыми, вкусными продуктами питания для сохранения и преумножения здоровья, благополучия и качества жизни. Следует также отметить, что в данной отрасли производится сырье для промышленности- пух, перо, помет и т.п.

Активное развитие данной отрасли наблюдается во многих странах, что объясняется постоянно растущим спросом населения на продукцию птицеводства, неприхотливыми природно-климатическими условиями, в отличие от других отраслей животноводства, быстрой окупаемостью капиталовложений, достаточно высокой рентабельностью. В 2010 г. в мире произведено 68млн. т. мяса птицы и 54 млн. т. яичной массы, или более 880 млрд. яиц, что на 5,4 млн. т. и на 30 млрд. яиц больше, чем в 1999 г. Ежегодные темпы прироста производства мяса птицы в мире составляют в среднем 4—6 %, производства яиц — 1,5—2 %.[41].

В период с 2000г. по 2012г наблюдается тенденция роста поголовья птицы во всех странах мира. Безусловным лидером по поголовью птицы является Китай, в 2007г. там насчитывалось 5542 млн. голов, за 8 лет поголовье увеличилось более чем на 1100млн. голов. Второе место в мировом рейтинге принадлежит США. В 2012г. там насчитывалось 2329 млн.

голов, прирост за 8 лет составил 198млн. гол. поголовье птицы в Бразилии составляет 1019 млн. гол., за период 2000-2013гг. прирост составил 18,9%. Индию по поголовью птицы можно поставить на 4 место (540млн. гол.). В России же поголовье птицы в 2013г. достигло 389 млн. голов, а в 2013г. -405 млн. гол., что на 64 млн. голов больше, чем в 2000г.[75].

При этом предпочтение отдается формированию замкнутого цикла производства- от поля до прилавка. На этой основе создаются агропромышленные холдинги, которые находятся в постоянном развитии, их деятельность направлена на диверсификацию производства и внедрение инноваций, а это особенно важно, так как основой развития птицеводства служит селекционная работа, направленная на совершенствование продуктивных и племенных качеств, создание новых пород, линий и кроссов всех видов сельскохозяйственной птицы, а также полноценного и сбалансированного кормления и внедрения новой высокоэффективной технологии. Сотрудники селекционного центра и ЭПХ ВНИТИП создали трехлетний кросс кур «СП 789». Яйценоскость финального гибрида на 72 недели жизни составляет 330,4 яйца массой 21,1кг., а содержание белка в нем выше чем в обычном яйце. Был создан кросс «СК Русь -6» с сохранностью птицы 96-98%, среднесуточным приростом живой массы за 42 дня жизни - 59,4-59,7г., затраты корма на 1 кг прироста -1,67-1,72кг.[30]. (В 2013 году среднесуточный привес цыплят-бройлеров в целом по отрасли составил 44,5 г., их масса при сдаче (по данным ряда крупных птицефабрик) достигает за 42 дня откорма 1820–1900г. при расходе кормов 1,85–1,95 кг. на 1 кг. привеса).

В настоящее время ведется работа по выведению кроссов яичных пород с выходом крупных и сверхкрупных яиц, по восстановлению отдельных пород, пользующихся особым спросом, а также по совершенствованию технологии производства яиц и мяса.

В связи с внедрением в отрасль прогрессивных мясных кроссов птицы, в том числе отечественных, новых ресурсосберегающих технологий и

технических средств, современных организационных форм и, как следствие, повышением суточных привесов, сокращением дней откорма и снижением расхода кормов за последние годы резко улучшилось качество мяса птицы по весовым кондициям и упитанности. Все это позволяет достигать хороших производственных результатов, а, следовательно, постепенно отказываться от импорта мяса птицы.

По мнению гендиректора Росптицесоюза, в ведомствах ныне обсуждают возможность полного импортозамещения мяса домашней птицы в связи ростом его отечественного производства. Оно в текущем году составит 2,9 млн. тонн против 2,54 млн. тонн в 2009-м, а в 2014 году - 3,3 млн. тонн. В среднем это 20 кг. мяса птицы на душу населения в год. Схожими темпами будет увеличиваться производство яиц.[85].

Таблица 2.1.

Производство скота и птицы на убой по отдельным видам (в хозяйствах всех категорий; тыс. тонн)[79].

Годы	Скот и птица на убой (в убойном весе)	в том числе			
		крупный рогатый скот	свиньи	овцы и козы	птица
1992	8260	3632	2784	329	1428
2000	4446	1898	1578	140	768
2005	4990	1809	1569	154	1388
2009	6719	1741	2169	183	2555
2010	7167	1727	2331	185	2847
2011	7519	1625	2428	189	3204
2012	8090	1642	2559	190	3625
2013	8544	1633	2816	190	3831
2014	9047	1634	2981	199	4157

Данные, представленные в таблице 2.1, свидетельствуют о том, что несмотря на рост объемов производства мяса птицы в России, структура производства скота и птицы практически не изменяется. В 2014г в России было произведено 4157 тыс. тонн мяса птицы, в 2013г-3831 тыс. тонн, в 2012г-3625 тыс. тонн. Но этого недостаточно, поэтому была утверждена Доктрина продовольственной безопасности страны, и её основным показателем является доля российского производства в общем объеме потребления продуктов питания. По мясу этот показатель достигает 85 процентов. По итогам 2013 года Россия вышла на уровень 72 процентов, объем производства мяса скота и птицы в живом весе составил почти 10 миллионов тонн, импорт сократился до 28 процентов. Только в 2014 году будет запущено 149 новых и модернизировано объектов на сумму 100 миллиардов рублей, в частности в свиноводстве – 72, в птицеводстве – 46.

Член-корреспондент РАСХН, д-р с.-х. наук, директор ГУ ВНИИ птицеперерабатывающей промышленности В.В.Гущин отмечает, что эффективному развитию отрасли способствует концентрация производства мяса птицы в стране: 30 крупных птицефабрик дают 60% всего мяса птицы, произведенного в стране. Доля таких компаний, как «Приосколье», ООО «Белгранкорм» (Белгородская область), птицефабрик «Петелинская» (Московская область), «Северная» (Ленинградская область), «Агрохолдинг» (Курская область) составляет на рынке мяса птицы от 2,8 до 4,2 %. Концентрация производства и производимые объемы мяса птицы дают предприятиям возможность успешно внедрять новую технику, сокращать производственные затраты и снижать себестоимость выпускаемой продукции [30].

По данным национального аграрного сервера почти 29% крупнейших яичных птицефабрик сосредоточено в Центральном Федеральном округе, на долю Приволжского ФО приходится около четверти, Северо-западного ФО и Сибирского ФО - по 14%. Наименьшее количество крупных предприятия

располагается в Южном округе - 11%, а в Уральском и Дальневосточном по 6 и 4 процента соответственно[44].

Лидером с быстрым улучшением позиций является Белгородская область, отличающаяся высоким уровнем интеграции сельскохозяйственного производства. Эта же область в числе лидеров по производству яиц на душу населения – 528 шт. Это подтверждают данные представленные в таблица 2.2.

Таблица 2.2.

Произведено на убой скота и птицы всего[75]

Наименование регионов	декабрь 2013 года	декабрь 2014 года	2014 в % к 2013	январь - декабрь 2013 года	январь - декабрь 2014 года	2014 в % к 2013
РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	791,5	896,0	112,4	8140,0	8891,3	108,1
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	320,7	348,4	108,7	3409,1	3660,4	107,4
Белгородская область	136,9	136,5	99,7	1465,8	1502,4	102,5
Брянская область	15,4	23,7	153,9	165,1	213,0	129,0
Владимирская область	6,5	5,9	91,1	67,2	62,5	93,0
Воронежская область	19,8	17,5	88,3	227,8	222,8	97,8
Ивановская область	1,5	2,5	159,6	28,2	12,4	44,0
Калужская область	6,7	7,8	116,3	77,5	80,4	103,7
Костромская область	2,0	1,5	76,5	20,8	16,6	80,0

Д.А.Медведев на заседании Государственного совета по животноводству отметил, что тенденция к импортозамещению определяется опережающим развитием мясного животноводства в ряде регионов страны. Это Белгородская, Липецкая области, Башкирия, Татарстан, Краснодарский край, Ленинградская, Ростовская области и другие. При этом по птице отрыв Белгородской области в три раза против Московской области. Хотя в Московской области живет больше семи миллионов человек, а в Белгородской – полтора [80]. Это подтверждают и данные, приведенные в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Птицеводческие предприятия по производству яиц с быстрым улучшением рыночной позиции, занимающие лидирующую и сильную позицию на отраслевом рынке за 2003-2014 гг.[79].

Место в рейтинге ВИАПИ	Республика, край, область	Хозяйства	Средне-годовое поголовье кур, тыс.	Получено яиц, всего, тыс. шт.	Получено яиц на курицу, шт.	Рентабельность, %
28	Белгородская область	ООО «Белгород-семена»	557	177391	318,5	32,1
64	Белгородская область	ЗАО «Крансояржский бройлер»	145	33297	229,4	59,2
66	Белгородская область	ЗАО Агрофирма «РУСЬ»	339	104599	308,5	21,8
75	Белгородская область	ЗАО «Птицефабрика «Северная»	406	127175	313,6	9,9
98	Белгородская область	ЗАО «Птицефабрика «Белянская»	245	72397	295,9	20,3
29	Оренбургская область	СХК «ПТИЦЕФАБРИКА ГАЙСКАЯ»	497	164070	330,1	32,3
32	Оренбургская область	ЗАО «ПТИЦЕФАБРИКА ОРЕНБУРГСКАЯ»	514	157683	306,6	43,5
77	Оренбургская область	ЗАО «ПТИЦЕСОВХОЗ «РОДИНА»	265	78978	298,0	26,7
35	Республика Мордовия	ОАО «ПТИЦЕФАБРИКА «АТЕМАРСКАЯ»	593	184392	310,8	11,4
83	Республика Мордовия	ОАО «ПТИЦЕФАБРИКА «ЧАМЗИНСКАЯ»	266	76481	287,3	27,7
94	Республика Мордовия	ОАО «АГРОФИРМА «ОКТЯБРЬСКАЯ»	238	73756	310,5	27,5
8	Удмуртская Республика	ОАО «ПТИЦЕФАБРИКА «ВАРАКСИНО»	822	274173	333,7	26,8
44	Удмуртская Республика	ОАО «ИЖЕВСКАЯ ПТИЦЕФАБРИКА»	398	132865	333,8	29,4
92	Удмуртская Республика	ОАО «БОТКИНСКАЯ ПТИЦЕФАБРИКА»	190	62989	330,9	28,3
12	Ярославская область	ОАО «ВОЛЖАНИН»	743	234090	315,1	24,8
Среднее значение по регионам-лидерам			414,5	130289,1	308,2	28,1
Среднее значение для 100 лучших предприятий			534,0	168182,1	309,1	24,0

Важно не только определить позиции конкретного предприятия на фоне других однопрофильных предприятий, но и выявить тенденции изменения его конкурентоспособности по годам. Управление конкурентоспособностью предприятия достигается в результате постоянного целенаправленного воздействия его управляющей подсистемы на бизнес-процессы в направлении формирования и укрепления конкурентных позиций. Нельзя сводить управление конкурентоспособностью предприятия к повышению конкурентоспособности товаров, реализующихся на рынке предприятием в настоящее время. Ведь то, что товар конкурентен в настоящее время, - это результат в основном прошлого труда. А какие имеются предпосылки для дальнейшего успешного функционирования предприятия, можно установить, проанализировав его конкурентный потенциал на текущий период и сравнив в динамике за прошлые годы. Управление конкурентоспособностью предприятия должно быть нацелено на успешное функционирование предприятия в будущем.

Для улучшения показателей, определяющих конкурентоспособность предприятия, необходимо правильно управлять всеми производственными и коммерческими процессами. Управление конкурентоспособностью предприятия должно быть нацелено на успешное функционирование предприятия в будущем, правильное определение стратегии, в том числе антикризисной, с учетом многих факторов, в том числе и жизненного цикла организации.

Для успешного развития птицеводства необходимо было создать благоприятную среду, что и было сделано под руководством администрации Белгородской области и департамента АПК.

Работа велась по нескольким направлениям:

1. На развитие племенного дела были выделены инвестиции.
2. В области был сформирован фуражный фонд.

3. Областной и федеральный бюджеты частично компенсировали затраты на комбикорма.
4. В целях стимуляции увеличения производства объемов мяса птицы и повышения его конкурентоспособности выделялись дотации на мясо.
5. Птицеводы получили возможность через систему бартерных операций на семи крупных предприятиях построить цеха и оснастить их импортным оборудованием по углубленной переработке продукции птицеводства.

2.2. Развитие птицеводства в Белгородской области

В Белгородской области функционируют птицеводческие предприятия как яичного, так и мясного направления. Анализ производственных и финансовых показателей по отдельным птицеводческим предприятиям Белгородской области показал, что они сильно различаются по предприятиям. Птицеводческие предприятия региона различаются по размерам, наличию производственной базы и другим показателям. Различны по ним и производственные, экономические и финансовые показатели.

Производственные объекты расположены во многих административных районах области:

ЗАО «Приосколье» - в Белгородском, Волоконовском, Валуйском, Вейделевском, Грайворонском, Краснояружском, Красненском, Ровеньском, Новооскольском районах и Старооскольском городском округе;

ООО «Белгранкорм» — в Белгородском, Борисовском, Ракитянском, Шебекинском и Яковлевском районах;

ЗАО «Белая птица» - в Алексеевском, Белгородском, Валуйском,

Шебекинском и Яковлевском районах и Губкинском городском округе;

ООО «Белгород семена» - в Белгородском и Шебекинском районах.

В состав группы компаний ЗАО «Приосколье» входят:

➤ племптицерепродуктор первого порядка в Грайворонском районе (5,0 млн голов суточного племенного материала родительских форм), пять репродукторов второго порядка в Белгородском, Вейделевском Краснояружском, Красненском и Ровеньском районах, специализирующихся на производстве инкубационных бройлерных яиц, проектной мощностью 430,0 млн шт. в год;

➤ шестнадцать площадок по откорму бройлеров: шесть в Новооскольском районе мощностью 154,0 тыс. т; один - в Старооскольском городском округе - мощностью 24,0 тыс. т, два - в Валуйском районе мощностью 48,0 тыс. т, семь - в Волоконовском районе на 154,0 тыс. т, общей проектной мощностью 380,0 тыс. т птицы в год;

➤ инкубаторный парк на шесть цехов общей мощностью 288,0 млн шт. яиц в год в Новооскольском районе (ст. Холки);

➤ центр по приемке, сортировке и распределению бройлерных яиц с возможностью единовременного хранения в специально созданном микроклимате до 8,0 млн шт. яиц;

➤ шесть заводов общей мощностью 860,0 тыс. т комбикормов в год: один - в Новооскольском районе на 180,0 тыс. т продукции, один - в поселке Волоконовка на 180 тыс. т, один - в поселке Красная Яруга на 70,0 тыс. т, три - в г. Валуйки на 430 тыс. т комбикормов в год;

➤ шесть убойных заводов общей мощностью 49,2 тыс. гол. в час: два по 10,8 и два по 3,0 тыс. гол. в час находятся в Старооскольском районе (станция Холки) и два по 10,8 тыс. гол. в - в Валуйском районе;

➤ завод по производству премиксов в Шебекинском районе мощностью 15,0 тыс. т продукции в год;

➤ два полигона по переработке куриного помета в компост «остью 400 тыс. т в год.

В 2013 году предприятия агрохолдинга произвели 370,0 тыс. тонн птицы в живом весе и 402,2 млн штук бройлерных яиц. За период с 2005 по 2014 г. объем производства мяса птицы в хозяйствах холдинга на территории Белгородской области увеличился с 51,2 до 280 тыс. тонн. Производство инкубационных яиц выросло. Рост производства яиц был обеспечен за счет ввода новых мощностей. поголовье птицы доведено до 28,5 млн. голов, в том числе кур-несушек - до 3,9 млн. голов.

Развитие мясного птицеводства в Белгородской области имеет неоспоримое преимущество относительно других мясопроизводящих отраслей. Сегодня, как никогда, в Российской Федерации и Белгородской области складывается благоприятная ситуация на переработке мяса птицы с учетом такого положительного фактора, как высокое качество продукции.

Производственные показатели отрасли птицеводства по Белгородской области отражены в таблице 2.4.

Таблица 2.4.

Показатели развития отрасли птицеводства Белгородской области [79]

Показатели	Годы					
	2003	2005	2011	2013	2014	2015
Поголовье птицы, тыс. гол,	8436,4	12042,8	47739,3	48808,6	52982,2	52884,1
Производство яиц, млн. шт	383,3	810,0	1492,1	1215	1300	1477,4
Получено яиц на курицу-несушку, шт.	299	291	267	254	264	265
Выращено птицы в живой массе, тыс. т.	51,6	145,8	521	554,7	566,9	568,3
Среднесуточный привес бройлеров, г.	43,9	45,0	51,8	62,2	65,3	66,2
Затраты корма на 1 ц. привеса цыплят бройлеров, ц. к. ед.	1,93	1,91	1,83	1,8	1,78	1,76

Поголовье птицы в Белгородской области ежегодно растет, если в 2003г. оно составляло только 8436,4тыс. голов, то в 2013г. эта цифра достигла 48808,6тыс. голов, а в 2014г.-52982,25 тыс. голов., в 2015г. наблюдается небольшое снижение показателя до 52884,1 тыс. гол., что связано с активизацией развития свиноводства на территории Белгородской области.

Сегодня «Приосколье» ежегодно производит 85 тыс. т мяса птицы, до конца года обещает выйти на 100 тыс. т, а в следующем году – на 110тыс.т. Другой белгородский проект ОАО «БЭЗРК Белгранкорм» тоже рапортует об увеличении объемов производства мяса птицы и свинины – ЦЧБ Сбербанка предоставил ему кредит в 2,5 млрд рублей. Пока топ-менеджеры двух птицеводческих холдингов области («Приосколья» и «БЭЗРК»), наращивая мощности своих предприятий, пытаются соперничать за пальму первенства в регионе, белгородская птица стремительно заполняет прилавки магазинов Центрального Черноземья и других макрорегионов страны. Например, продукция «Приосколья» реализуется в 28 регионах России, включая Москву. Сейчас агрохолдинг строит отдельное предприятие для утилизации отходов своего производства – белгородская компания померяется силами с известными производителями кормов для животных[44].

В настоящее время наблюдается ориентация отрасли и ее смежников на основе вертикально интегрированных структур и создания на их базе относительно замкнутого цикла «производство — переработка — реализация». В единую финансово-технологическую систему гармонично должны вписаться в качестве структурных подразделений или на договорных условиях инкубаторы, перерабатывающие предприятия, производители зерна и белковых компонентов, комбикормовые заводы, предприятия по производству биологически активных веществ и ветеринарных препаратов. Уже имеется достаточное количество положительных примеров подобных

структур в отрасли. Интегрированные схемы хозяйственного механизма, когда в руках одного руководящего органа сконцентрировано управление всеми процессами характерно для объединений и птицефабрик Татарстана, Белгородской области, ЗАО «Ставропольский бройлер» (входит в группу компаний «Агрос»), ЗАО «Ассортимент» Московской области, ООО «Равис — Птицефабрика Сосновская» Челябинской области и ряда других.

Интеграция и концентрация в отечественном птицеводстве способствует развитию промышленной базы переработки птицы и производству новых видов продуктов. Это одно из серьезных направлений повышения конкурентоспособности, в том числе относительно продукции из других видов мяса. В настоящее время еще слабо используются торговые ниши по продуктам детского и школьного питания, разной степени кулинарной готовности, быстрого, специального и профилактического питания, готовых блюд с разнообразными гарнирами и т. д. Эти относительно свободные ниши представляют широчайшие возможности для продвижения продукции и должны быть как можно быстрее заполнены российскими производителями. Необходимо также создание и освоение новых ниш для расширения производства и сбыта продукции птицеводства.

В птицеводстве, наряду с другими отраслями, наблюдаются процессы инновационного развития, позволяющие улучшать качество продукции, расширять ее ассортимент, повышать производительность труда, эффективность производства, и следовательно, усиливать конкурентные преимущества на отечественном и внешнем рынках.

В настоящее время до 42% отечественного мяса птицы на потребительский рынок поступают в виде тушек (из них более половины охлажденные), 25,5% - в виде натуральных и рубленых полуфабрикатов, 32,5% - это колбасы и консервы, другие продукты, готовые к употреблению.

В яичном производстве 63,5% реализуемых яиц производятся по ГОСТу, 25,0% - с заданными лечебно-профилактическими свойствами, обогащенные витаминами, микроэлементами, полиненасыщенными

жирными кислотами, 4% идут на выработку сухих яичных продуктов, 7,5% - на выработку жидких пастеризованных продуктов в асептической упаковке (таблица 2.5).

Таблица 2.5

Ассортимент продукции, производимой птицеводческими организациями Белгородской области[79]

Продукция, %	Годы					
	2005	2010	2012	2013	2014	2015
Тушки	94,5	57,0	48,5	45,0	42,0	41,2
Колбасно-кулинарные изделия	1,0	25,0	29,5	31,0	32,5	47,6
Товарные яйца по ГОСТу	96,0	69,0	72,0	71,0	63,5	62,6
Сухие яичные продукты	4,0	7,0	8,0	5,0	4,0	5,2
Обогащенные селеном, йодом, витаминами полиненасыщенными жирными кислотами		22,5	15,5	16,5	25,0	20,8

На птицеводческих предприятиях активно вводятся мощности по производству сухих и жидких яйцепродуктов в асептической упаковке, что позволит удовлетворить потребности пищевой промышленности и соответственно расширить рынок сбыта.

Эти процессы имеют место как по стране в целом, так и в Белгородской области.

В последние годы в системе птицепродуктового подкомплекса области постоянно имели место инновационные программы, связанные со строительством новых помещений, реконструкцией имеющихся, приобретением поголовья с более продуктивными качественными характеристиками, улучшением условий труда и быта работников предприятий.

Производство зерна кукурузы по современным технологиям с использованием высокоурожайных импортных гибридов позволяет обеспечить высококачественным энергетическим зерном предприятия, специализирующиеся на производстве мяса птицы.

Постановлением правительства Белгородской области от 31 января 2006 года № 13-пп «О стимулировании производства сои» предусмотрено обеспечение потребности отрасли птицеводства белковыми кормами растительного происхождения - соей в соответствии с темпами роста объемов производства продукции. Специалистами департамента агропромышленного комплекса области разработана программа производства сои до 75 тыс. т в год и увеличения посевных площадей до 50 тыс. га.

Для обеспечения расширения посевных площадей сои проведена работа по учету семян сои высоких репродукций, полученных в хозяйствах области, в целях реализации их соепроизводящим хозяйствам. Разработан технологический регламент производства сои. Реализация программы увеличения производства сои позволит вырабатывать около 60 тыс. т соевого шрота в год - ценнейшего белкового компонента, необходимого для производства высокосбалансированных комбикормов.

Строительство новых производственных объектов, их реконструкция, перепрофилирование проводятся согласно требованиям санитарно-эпидемиологических правил и нормативов (СанПиН 2.2.1/2.1.1. 1200-03), размещение - в соответствии с господствующими среднегодовыми векторами «розы ветров», исключая загрязнение бассейна атмосферного воздуха населенных пунктов.

В целях обеспечения ветеринарной и экологической безопасности на птицеводческих предприятиях:

- объекты размещаются друг от друга и производственных объектов, промышленных предприятий, населенных пунктов и т.д. на расстоянии, обеспечивающем санитарные зоны;

- производится единовременное заполнение поголовьем бройлеров всей площадки с единовременным убоем всего поголовья птицы, что обеспечивает залог здоровья птицепоголовья, проведение эффективных мер обеззараживания и санации производственных помещений (птичников);

- функционируют высококвалифицированные ветеринарные службы и производственные лаборатории, осуществляющие соответствующий ветеринарный и санитарный контроль производственной деятельности;

- на всех производственных объектах действуют санпропускники;

- на объектах действует система «чистых» и «санитарных дорог», которая обеспечивает соответствующий уровень эпидемиологического состояния объектов;

- административно-бытовые объекты, вход в которые оборудован специальными дезинфекционными ковриками, находятся вне территории производственных предприятий.

Программа наряду с перечнем задач прямого производственного характера предполагает решение возникающих и накапливающихся экологических проблем. С учетом реальных обстоятельств применяемые технологические решения, в основу которых положен экологический императив, реализуются с использованием минимума капитальных вложений на строительство и эксплуатацию систем утилизации для получения обеззараженных, эффективных органических удобрений, оказывающих многостороннее действие на все основные агрономические функции почвы, что позволяет увеличивать урожайность с вовлечением в оборот элементов питания органического и минерального характера, некогда отчуждаемых с урожаем на фуражные цели.

В соответствии с рекомендациями специалистов и решениями, принятыми департаментом агропромышленного комплекса области, ведется подготовка трех базовых технологических решений, рекомендуемых предприятиям для переработки отходов, которые разработаны с условием обеспечения экологической, ветеринарно-санитарной безопасности в

производстве, а также получения качественных органических удобрений, отвечающих требованиям промышленного производства и обеспечивающих экономический эффект конкретных проектов. В качестве базовых технологий предлагаются следующие разработки:

- переработка жидких стоков комплексов крупного рогатого скота;
- переработка жидких стоков свиноводческих ферм;
- переработка подстилочного помета птицы.

В структуре ЗАО «Приосколье» имеются 2 полигона по производству биоорганических удобрений в Новооскольском и Волоконовском районах, мощностью по 200 тыс. т помета в год каждый. С площадок откорма бройлеров ежедневно от 800 до 1000 т подстилочного помета (помет + солома) завозится на полигоны биокомпостирования. На площадках полигонов по производству биоорганических удобрений производятся укладка и буртовка помета. На одной площадке размещаются по 30-32 бурта, средний тоннаж каждого - 300 т.

Доставленный помет разрыхляется и частично измельчается ворошителем компоста ТОКТ1ЖМ, который и формирует бурты установленной формы и размера. В целях ускорения созревания компоста и предотвращения возгорания осуществляется орошение помета водой из гидрантов и ассенизаторских машин. После первичной обработки водой компост снова перемешивается ворошителем и орошается водой повторно. Период созревания биокомпоста составляет 40-45 дней, в течение которых он подвергается процессу ворошения 15 раз. Выход готового продукта составляет 80% от массы первичного помета. Основными потребителями его являются зерновые компании.

Предусматривается несколько направлений использования биоудобрений и соответственно различных товарных форм их производства. Основное направление - использование биокомпостов отгрузкой навалом с компостного полигона на прилегающие поля зерновых компаний и предприятий агрохолдингов. Предполагается предусмотреть производство

гранулированных биоудобрений, фасуемых в мешки, для реализации населению и на экспорт.

В соответствии с планом научно-исследовательских работ департамента агропромышленного комплекса области ООО «НТЦ БИО» подготовило исходные данные разработки проекта производства биоорганических удобрений для ЗАО «Приосколье». Департаментом агропромышленного комплекса области совместно с руководителями ООО «НТЦ БИО», ЗАО «Белая птица» и ООО «Белгранкорм» разработаны технологические мероприятия по решению вопросов утилизации подстилочного помета и условия совместного сотрудничества, определены индикаторы соглашения об участии каждой из заинтересованных сторон в решении задач, в соответствии с которыми финансирование и практическую реализацию проекта утилизации помета.

Птицефабрики, производящие инкубационное бройлерное яйцо и выращивающие мясо бройлеров, сосредоточены в двух крупных агрохолдинговых компаниях. Наиболее крупная - холдинг «БЭЗРК-Белгранкорм», в состав которого входят более 40 структурных подразделений, расположенных в 5-ти районах Белгородской области и 3-х районах Новгородской области. Они стали базой успешной деятельности для компании. Компанией в 2012 году произведено более 100 тыс, т мяса птицы, в 2013 году результаты будут еще больше. поголовье птицы доведено до 9,8 млн голов, в том числе кур-несушек до 385 тыс. голов. Производство яиц достигло более 50 млн шт. От курицы- несушки яичных кроссов получено по 309,7 шт. яиц при конверсии корма 1,33 ц на производство 1000 шт. яиц. Среднесуточные привесы бройлеров достигли почти 50 граммов при конверсии корма 1,88 ц к. ед. на 1 ц привеса.

Из-за кризиса перепроизводства на рынке мяса птицы в первом квартале 2016г (низкие цены на мясо птицы, обвал спроса на него) пришлось корректировать годовую производственную программу — уменьшать объёмы выращивания птицы за счет временной остановки двух птицефабрик.

К концу года ситуация в отрасли птицеводства стабилизировалась, вновь работают все птицефабрики.

Компания в своем составе имеет комбикормовый завод, оснащенный оборудованием японского и голландского производства, который полностью обеспечивает потребности всего животноводства и птицеводства хозяйств холдинга «Белгранкорм». Проведена реконструкция всех птицефабрик, а также бывших комплексов по откорму крупного рогатого скота в целях увеличения производственных мощностей и комплектации их современным оборудованием.

Важной составляющей в выполнении программы развития отрасли птицеводства холдинга является не только выращивание бройлеров, но и переработка продукции. В городе Белгород работает современный цех по забою и глубокой переработке птицы, который полностью автоматизирован. Предприятие укомплектовано оборудованием фирмы «МЕЙН» и отвечает всем международным стандартам и требованиям получения качественной птицепродукции.

В 2012 году в агрохолдинге состоялась презентация инвестиционного проекта по наращиванию объемов производства мяса птицы до 102 тыс. т, на реализацию которого было выделено 1,75 млрд рублей. Срок окупаемости проекта - 2 года 11 месяцев. В рамках реализации данного проекта на территории поселка Ракитное построены три новые производственные площадки по выращиванию бройлеров и одна площадка на 11,7 тыс. т мяса в год в с. Венгеровка на базе бывшего нетельного комплекса. В 2011 году была проведена реконструкция 20 цехов и строительство нового репродуктора «Грузсчанский» в Борисовском районе.

В настоящее время мощности агрохолдинга позволяют производить в год более 50 млн штук инкубационных яиц. В целях полного обеспечения предприятий холдинга по откорму бройлеров инкубационным бройлерным яйцом намечено строительство еще одного нового племптицерепродуктора второго порядка.

В Ракитянском районе построен цех по забою и глубокой переработке птицы мощностью 43 млн. голов в год.

С целью выведения отрасли птицеводства на качественно новый уровень, увеличения объемов производства в регионе, во-первых, была создана вертикально интегрированная система управления и хозяйствования, где объединены усилия и возможности инвесторов, агрохолдинговых компаний, сельскохозяйственных предприятий, органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, кредитных ресурсов, частных капиталов, государственной поддержки, а, во-вторых, взят курс на инновационное развитие всех сельскохозяйственных предприятий, и, в первую очередь, птицеводческих комплексов.

В соответствии с программой по развитию отрасли:

- созданы новые мощные племптицерепродукторы первого и второго порядка, способные полностью обеспечить потребности отрасли птицеводства области в племенной продукции, что в значительной степени повысило технологическую независимость птицеводов от иностранных поставщиков селекционно-племенного материала, экономическую эффективность производства;
- появились новые зерновые компании, которые выращивают кукурузу, сою и другие культуры для производства комбикормов;
- обеспечена экологическая безопасность производства продукции птицеводства.

Выполнение программы осуществлялось за счет строительства новых объектов, реконструкции действующих птицекомплексов, неэксплуатируемых спецхозов по откорму крупного рогатого скота, молочно-товарных ферм и перепрофилирования их производственной деятельности под птицеводство, комплектации объектов лучшими отечественными и зарубежными технологическими линиями, оборудованием на уровне мировых стандартов и селекции перспективных кроссов птицы.

Главным преимуществом предприятий, которые работают в системе интегрированных структур агрохолдинговых компаний, является система полного замкнутого цикла всех производственных процессов от производства зернофуража на собственных землях и комбикормов на своих предприятиях до убоя и реализации готовой продукции через собственную сеть фирменной торговли по системе «от поля до прилавка».

Современное птицеводство имеет ряд особенностей, которые оказывают влияние на организацию бухгалтерского учета.

1. Современное отечественное птицеводство характеризуется высокой степенью концентрации поголовья и максимальной механизацией и автоматизацией производственных процессов, поэтому вопросы оценки инвестиций и правильной организации учета являются особенно актуальными.

2. Птица содержится в замкнутых, изолированных системах. В таких условиях резко уменьшился контакт человека с птицей. Птица унифицирована в генетическом отношении, по кормовым рационам и т. п., что позволяет вести учет и контроль по категориям птицы и определять индикаторы деятельности для каждой отдельной бригады.

3. С экономической точки зрения, в отличие от сельскохозяйственных животных других видов, птица отнесена к оборотным средствам.

4. Ремонт поголовья осуществляется группами (залами, птичниками, зонами) независимо от индивидуальной продуктивности особей, следовательно, необходимо вести не только обособленный учет ремонтного стада, но и контролировать его использование по площадкам.

5. Перевод птицеводства на индустриальную основу повлек за собой в ряде случаев использование принципов, на которых основывается обычное промышленное предприятие. Повышают опасность распространения инфекции межхозяйственные связи, использование возвратной тары, скопление больших масс помета и др. Концентрация огромного числа особей в одном помещении, особенно при содержании птицы в клетках, приводит к

нарушению экологических закономерностей, развитию у нее истерии и других стрессовых состояний. Следовательно, появляется потребность в контроле за соблюдением санитарно-эпидемиологических норм, за использованием ветеринарных и медицинских препаратов.

6. Создание интегрированных самодостаточных птицеводческих объединений приводит к формированию разветвленной организационной структуры предприятий и к сложным взаимоотношениям внутри объединений, что оказывает влияние на выбор направлений учета затрат.

7. Зависимость результатов работы от ведения научно-исследовательской деятельности и необходимость постоянного совершенствования технологии выращивания и переработки птицы делают необходимым организацию обособленного учета по инновационным разработкам и отделам.

8. Все возрастающие требования к качеству пищевой промышленности свидетельствуют о необходимости постоянного контроля за качеством продукции на всех этапах выращивания птицы и производства готовых продуктов из нее, значит, следует вести обособленный учет затрат на качество продукции.

Все вышеописанное свидетельствует о значимости развития данной отрасли как для России в целом, так и для Белгородской области в частности, а также о сложности в организации и ведении бухгалтерского учета на предприятиях птицеводства и доказывает актуальность выбранной темы исследования.

Глава 3. Методические основы построения бухгалтерского управленческого учета в производственных птицеводческих организациях

3.1. Разработка этапов построения системы управленческого учета в птицеводческих организациях

Основным направлением повышения эффективности производства в реальном секторе экономики является умелое управление затратами, немаловажную роль в данном процессе играет система бухгалтерского учета затрат и ее взаимосвязь с системой управления. Все это может быть реализовано через систему управленческого учета. Так как жесткого нормативного регулирования организации управленческого учета на предприятиях, в отличие от финансового учета, нет, то организации самостоятельно разрабатывают подходы к ведению управленческого учета с учетом специфических и отраслевых особенностей. Поэтому разработаны основные подходы к постановке и реализации управленческого учета в птицеводческих организациях и объединениях.

Учитывая, что исследуемые организации существуют в рамках крупных корпоративных объединений, и перенося данные положения на систему бухгалтерского учета, следует говорить о формировании единой методологии, единых форм учетных регистров и унифицированных подходов к ведению учета для всех организаций, входящих в корпоративные объединения.

На основе проведенного исследования были разработаны следующие этапы: постановки и реализации управленческого учета в птицеводческих организациях:

- I. Определение принципов формирования системы управленческого учета на предприятиях птицеводства.

Принцип – это фундаментальная истина (всеобъемлющий закон или доктрина), из которой происходят все остальные или на которой

основываются остальные доктрины; основная истина, простейшее положение или основная предпосылка; аксиома, постулат. Международные бухгалтерские принципы – это совокупность соответствующих методов и приемов, составляющих базу организации бухгалтерского учета, и отраженных в международных бухгалтерских стандартах [19,с.11].

Выделены следующие принципы: единство систем учета, разделение учетных периодов, постоянство, доброкачественность информации, двойная запись, хозяйствующей единицы, непрерывность, объективность, релевантность, надежность, консерватизм, реализация, соответствие, приоритет содержания над формой, своевременность, мобильность, интеграция, расширение средств контроля.

II. Интеграция организационной структуры, системы управления и бухгалтерского учета.

Достижение поставленной цели и задач возможно только при наличии информации о решаемых проблемах. Все звенья иерархии управления должны получать стандартизированную и не стандартизированную информации в зависимости от своих полномочий, так как большая часть финансовой информации носит характер коммерческой тайны.

Учитывая сложность внутренней логистики и многоотраслевой характер рассматриваемых агропромышленных холдингов необходимо говорить о тесной взаимосвязи собираемых, обрабатываемых, анализируемых и контролируемых данных с учетом иерархии управления. То есть система учета должна быть вмонтирована в систему управления и являться основой для реализации управленческих решений.

Соглашаясь с мнением доцента Майкопского государственного технологического университета О.А.Манаревич о том, что организации, входящие в холдинг, должны описываться набором экономических показателей, причем возникает задача выявления функциональной зависимости между целевыми показателями холдинга в целом, с одной стороны, и показателями входящих в него предприятий, с другой стороны, а

также между внутренними и внешними показателями предприятий[58,с.24], необходимо для каждого из звеньев системы разработать характеризующие его показатели и вести их сбор в рамках единой учетной системы.

III. Разработка учетной политики в области ведения управленческого учета.

Профессор М.А.Вахрушина отмечает, что так как управленческий учет имеет собственную цель, решает специфические задачи, обладает собственным массивом первичной информации, которая в соответствии со стоящими перед ним задачами подлежит обработке по особым, свойственным лишь управленческому учету алгоритмам, то он нуждается в собственной учетной политике [28, с.67].

Основными элементами учетной политики управленческого учета являются:

1. Перечень нормативных документов, оказывающих влияние на ведение учета затрат и калькулирование себестоимости продукции птицеводства.

Важнейшей особенностью птицеводческой отрасли, оказывающей влияние на организацию учетного процесса, является использование норм падежа птицы.

Однако, следует учитывать, что в настоящее время большая часть нормативных документов, регламентирующих ведение учета на агропромышленных предприятиях, носит рекомендательный характер.

2. Выделение видов деятельности, определяемых потребностями организации, в разрезе которых ведется управленческий учет доходов и расходов.

Птицеводство включает в себя несколько отраслей, следовательно, учет должен вестись как минимум по следующим направлениям: производство яйца, производство мяса птицы, племенное производство.

Учитывая, что в состав рассматриваемых птицеводческих холдингов входят различные хозяйствующие субъекты, то, следовательно, учет необходимо вести в разрезе хозяйственных сегментов.

В управленческом учете могут отражаться те события хозяйственной жизни, которые, с точки зрения Российских положений по бухгалтерскому учету, объектами учета не являются - доходы, расходы и финансовые результаты, еще не полученные (не понесенные), но ожидаемые в ближайшем времени вследствие реализации подписанных организацией соглашений, договоров о намерении и т.п.[29 с.67].

3. Направления группировки расходов.

Наиболее популярной является классификация расходов для целей принятия управленческих решений, которая предусматривает выделение постоянных и переменных затрат.

Специфика птицеводческой отрасли такова, что нельзя четко выделить переменные затраты. В большинстве организаций материальные затраты являются переменными, но в птицеводстве нет четкой пропорциональной зависимости массы птицы от потребленных кормов. В данном случае корма, как основная часть материальных затрат, будут относиться к условно-переменным расходам.

В соответствии с п8. ПБУ 10/99 «Расходы организации» учет следует вести по элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы. Более подробная группировка расходов определена налоговым законодательством (п. 2 статьи 253 НК РФ определяет элементы, в разрезе которых должен вестись учет затрат; подпункты статей: 254 «Материальные расходы»; 255 «Расходы на оплату труда»; 256 «Амортизационные отчисления»; 264 «Прочие расходы» конкретизируют каждый вид расходов, который рекомендуется выделять для целей согласования данных различных видов

учета). Для целей калькулирования себестоимости выделяют прямые и косвенные затраты.

Данные положения могут быть реализованы путем выделения в программном продукте групп и видов расходов в учете. Разделение затрат на прямые и косвенные осуществляется на соответствующих счетах бухгалтерского учета (20,25,26)(Приложение 1-9).

4.Формирование параметров отдельных направлений учета.

В настоящее время выделяется несколько возможных подходов к выбору параметров оценки - на основе физических единиц, стоимостная оценка с использованием баллов. Особенностью финансового учета является использование исключительно стоимостных параметров. Для целей управления недостаточно данной оценки, необходимо ее обогатить путем использования физическими данными, важнейшим из которых является анализ.

Учитывая, что важнейшей составляющей управленческого учета являются затраты, то исходя из статей затрат следует выделять критерии оценки, они представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1.

Параметры оценки отдельных направлений учета на птицеводческих предприятиях

Направления учета	Традиционные параметры оценки	Рекомендуемые параметры для стратегического управленческого учета
1	2	3
Наименование затрат на производство:	Стоимостные	Физические единицы
Амортизация	Стоимостные	Стоимостной Бальный (в зависимости от эффективности работы оборудования)
Водоснабжение	Стоимостные	Физические (количество потребленных литров воды) Стоимостные
Грузовой транспорт	Стоимостные	Физические (километры пробега) Стоимостной

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
Заработная плата	Физические, стоимостные	Физические (время работы) Бальные (в зависимости от результатов работы) Стоимостные
Больничные листы за счет хозяйства	Стоимостные	Физические (количество дней по болезни) Стоимостные
Подразделения		
Инкубатор	Физические Стоимостные	Физические, бальные
Куры несушки (бригада 1)		
Куры несушки (бригада 2)		
Молодняк кур		

5. Выбор метода учета запасов: непрерывного учета, периодического учета.

6. Методы оценки запасов, используемые при списании материальных ценностей и производственных ресурсов.

7. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Исследования показали, что оптимальным для птицеводческих организаций является нормативный метод учета неполных затрат. Под строгое нормирование подпадают корма, медикаменты, трудозатраты, падеж, страхование. Часть общепроизводственных затрат зависит от климатических условий: электроэнергия, теплоснабжение, водоснабжение и т.п.; другая часть общепроизводственных затрат зависит от конкретных ситуаций: медикаменты на лечение птицы, затраты на лабораторные исследования и т.п.; некоторые затраты носят постоянный характер.

Экономист В.В.Козлов рекомендует к применению в птицеводческих организациях для целей ведения управленческого учета метод «директ-костинг», отмечая, что использование именно данного метода позволит управлять затратами производства и рентабельностью продаж, полнее учесть рыночную конъюнктуру при ценообразовании, выявить оптимальную

мощность, а также оценить эффективность деятельности и вклад каждого подразделения в покрытие общих для каждой организации постоянных затрат [50 с.47].

Профессор В.Б.Ивашкевич, считает, что в современных условиях хозяйствования наилучшим методом является учет затрат по видам внутрихозяйственной деятельности и бизнес-процессам ABC [45.с.20]. Учитывая, что исследуемые организации являются крупными, в них выделяется достаточно большое количество внутрихозяйственных подразделений и бизнес-процессов, применение ABC метода также может быть целесообразным.

Учитывая специфику птицеводческих организаций, а также структуру исследованных предприятий ЗАО «Белгородский бройлер», ЗАО Агрофирма «Русь» необходимо отметить, что целесообразным является использование классического метода «директ-костинг». Каждая организация должна выбирать оптимальный для нее метод учета затрат.

8. Процедура распределения общих затрат.

Удельный вес косвенных общепроизводственных затрат и затрат вспомогательных производств в составе цеховой себестоимости цыплят-бройлеров составляет от 15 до 43 % и следует учесть, что в настоящее время предлагаемые коэффициентные одноэтапные варианты распределения косвенных затрат, ведут к существенным искажениям в себестоимости продукции. Аудитор Т.В.Барышева отмечает, что хотя методика распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат устанавливается самой птицефабрикой, на практике, как правило, используются за базу распределения прямые затраты за минусом стоимости кормов и сырья по подразделению [20,с.182]. Экономист А.И.Прокофьева рекомендует предварительно распределять плановые общехозяйственные расходы, а в конце года распределять фактические отклонения[67, с. 70].

Рекомендуется сократить статьи затрат, относящиеся к косвенным затратам, и использовать многоэтапные способы распределения на основе

нескольких баз, прописав в учетной политике последовательность распределения затрат и закрытия счетов. В качестве баз распределения целесообразно использовать не традиционные базы, а базы, характеризующие услуги, оказываемые вспомогательными, обслуживающими и административными подразделениями. Рассмотрим в таблице 3.2. возможные варианты баз распределения общих затрат.

Таблица 3.2

Базы распределения общих затрат для целей калькулирования
себестоимости продукции птицеводства

Наименование общих расходов	База распределения
Автоуслуги, ГСМ	Пройденные километры
Автобусный парк	Численность работников подразделения
Аренда земли, налоги на землю	Занимаемая площадь
Ветеринарное удостоверение, ветпрепараты, вет свидетельства, медикаменты и т.п.	Объем произведенной продукции в стоимостном выражении
Обучение, подготовка и переподготовка кадров	Численность работников подразделений
Заработная плата	Количество человеко-часов, отработанных рабочими
Спецодежда	Численность работников подразделений
Страхование имущества и птицы	Объем произведенной продукции в стоимостном выражении
Газ, вода, услуги котельной	Потребленное количество газа
Услуги прочих организаций	Количество человеко-часов, отработанных рабочими
Электроэнергия	Количество потребленной электроэнергии
Услуги подразделений: мех. мастерской, строительной бригады, технического обслуживания, лаборатория и т.п.	Объем выполненных работ
Общехозяйственные расходы	Прямые затраты

9. Определение объекта учета затрат и выбор калькуляционных единиц.

Нельзя рассматривать калькулирование обособленно от метода учета затрат на производство, выделять объекты учета затрат следует с точки зрения формирования информационной базы для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Со времени принятия нормативных документов произошли значительные изменения в технологических процессах, выведены новые улучшенные породы кур, поэтому птицефабрики могут устанавливать технологические группы, в разрезе которых ведется учет, самостоятельно [20,с.181]. В соответствии с данными рекомендациями объектами учета затрат в птицеводстве являются виды и группы птицы. Но учитывая, что технология выращивания предполагает выполнение отдельных функций на каждой площадке. То есть на площадке 1 могут выращиваться цыплята от 1 до 45 дней, на площадке 2 ремонтный молодняк и т.п. Целесообразно, это допускают современные автоматизированные учетные системы, в качестве объектов учета затрат выделять площадки и виды производимой продукции.

Необходимо отметить, что в настоящее время калькулирование единицы продукции ведется без учета ее качественных характеристик.

Аспирант Байкальского государственного университета экономики и права А.В.Распутина представила номенклатуру объектов и калькуляционных единиц в птицеводстве, с учетом расширения состава сопряженной продукции и с учетом категорий качества, предложила выделять 5 объектов учета затрат и 7 объектов калькуляции[70,с.52]. С точки зрения организации учета и объективного калькулирования себестоимости предлагается расширенная группировка объектов учета затрат и объектов калькуляции, представленная в таблице 3.3 .

Таблица 3.3

Соотнесение объекта калькуляций и калькуляционных единиц

Объект учета затрат	Учетные единицы	Объект калькуляции	Калькуляционная единица
Цеха инкубации	шт.	Суточный молодняк	1 тыс. голов суточного молодняка
Цеха по выращиванию цыплят-бройлеров	Головы, кг	Прирост живой массы	1 кг. мяса кур нестандартных
			1 кг. мяса кур 1 сорта
			1 кг. мяса кур 2 сорта
Птичники	Головы, шт.	Яйцо племенное	1 тыс. шт.
		Яйцо пищевое	1 тыс. шт. мелких
			1 тыс. шт. насечки
			1 тыс. шт. 1С
			1 тыс. шт. 2С
Цеха ремонтного молодняка	Головы, кг.	Прирост живой массы	1 кг. молодняка кур
			1 кг. молодняка петухов
Цыплятник	Головы, кг.	Прирост живой массы	1 кг. цыплят подр.1-5дн.
			1 кг. цыплят подр.6-10дн
			1 кг. цыплят подр.11-15дн
			1 кг. цыплят подр.16-20дн
			1 кг. цыплят подр.21-25дн
			1 кг. цыплят подр.26-30дн
			1 кг. цыплят подр.31-35дн
			1 кг. цыплят подр.36-40дн
	1 кг. цыплят дорощенных		
	Яйцо нетоварное	1 тыс. шт. яиц	

10. Выбор калькулируемых видов себестоимости включает: целевая себестоимость, плановая себестоимость, фактическая себестоимость, цеховая себестоимость, полная себестоимость.

11.Формирование калькуляционных статей.

Особенностью калькулирования себестоимости продукции птицеводства является выделение побочной продукции, себестоимость которой вычитается из затрат на производство продукции: навоз, перо.

IV. Регламент работы центров учета.

В рамках реализации данного этапа определяются:

- учетные центры,
- направления сбора информации,
- первичные документы, формируемые в центрах,
- ответственные лица центров,
- выполняемые функции,
- назначение составляемых отчетов.

V. Построение рабочего плана счетов управленческого учета.

Оптимальным является план счетов управленческого учета основанный на использовании многозначной кодировки счета учета затрат, которая предполагает возможность расчленения и свертывания информации по различным признакам. Кроме многозначной кодировки счетов в системе могут использоваться аналитические признаки (центры возникновения затрат, центры ответственности, выполняемые функции). Сочетание многозначной кодировки и аналитики позволяет получать многогранную всеобъемлющую оперативную информацию в разрезе элементов затрат, видов затрат, видов деятельности, калькуляционных единиц, нескольких уровней мест возникновения затрат. Использование сочетания нескольких признаков делает возможным оценивать и анализировать затраты структурных подразделений одного или разных юридических лиц, входящих в состав организации.

Целесообразно вести управленческий учет на обособленных счетах: 30-34. Рабочий план счетов управленческого учета должен обеспечить выполнение всех основных функций бухгалтерии производственного предприятия, во-первых, предназначенных для использования бухгалтерами производств и калькуляционных отделов, во-вторых, сбор информации для

принятия управленческих решений. На большинстве исследованных предприятий план счетов управленческого учета направлен на достижение первой вышеуказанной цели и предусматривает:

- сбор данных о расходе ресурсов на производство,
- сбор данных о выпуске продукции,
- расчет прямых производственных затрат,
- учет и распределение накладных расходов,
- калькуляция себестоимости производства и единицы продукции,
- анализ затрат производства и себестоимости продукции.

Рекомендуется закрытие счета управленческих и общехозяйственных расходов производить в последнюю очередь и закрывать их на счет 90 «Продажи». Экономист Раметова А.Х. определила следующие положительные моменты списания общехозяйственных расходов на счет 90:

- «упрощение порядка списания постоянных расходов;
- улучшение показателей оборачиваемости оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением этих показателей в активе баланса;
- улучшение показателей рентабельности оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением этих показателей в активе баланса;
- обеспечение сближения бухгалтерского и налогового учета, так как в налоговом учете общехозяйственные расходы сразу списываются на уменьшение налогооблагаемой прибыли»[68, с. 5].

VI. Формирование управленческой отчетности.

По мнению Dandago Kabiru I., Rufai Abdullahi Sani система управленческих отчетов по своему строению во многом совпадает с организационной – управленческой структурой предприятия [91]. Руководству высшего уровня рекомендуется представлять наименее детализированные отчеты, отражающие данные по предприятию в целом. По мере движения вниз по управленческой структуре отчеты предлагается

делать более подробными, но их область охвата должна сужаться. Объем информации, предоставляемый для анализа руководителю каждого подразделения, должен быть для всех примерно одинаковым.

Так как именно на основе информации, представленной в управленческой отчетности, менеджеры, руководители организаций принимают управленческие решения, то необходимо обеспечить получение научно обоснованного, истинного знания. В этой связи к управленческой отчетности предъявляется целый ряд требований, который во многом совпадает с требованиями, предъявляемыми к научному знанию.

VII – Построение системы управления затратами.

Разработанные методические аспекты построения системы управленческого учета в птицеводческих организациях и объединениях включают основные принципы построения системы, среди которых выделяется принцип единства системы финансового, управленческого и налогового учета, мобильности и постоянного расширения средств контроля. Доказана необходимость интеграции организационной структуры, системы управления и ведения учета. Представлены 11 основных положений, разрабатываемых в рамках учетной политики по ведению управленческого учета. Определены следующие этапы построения рабочего плана счетов управленческого учета: выделение отдельного модуля счетов, использование многозначной кодировки счетов, сбор первичных затрат и группировка их по элементам и видам затрат, передача информации, обработка и сопоставление затрат на основе первичных документов, проверка корректности отнесения первичных затрат, поэтапное закрытие счетов, передача информации в систему финансового учета. Собранная и сгруппированная информация должна быть систематизирована и представлена в форме управленческой отчетности, которая является основой для управления затратами.

Поэтапное выполнение представленных рекомендаций позволит создать эффективную интегрированную систему финансового и управленческого учета, аккумулирующую большой объем важной

информации, удовлетворяющей потребностям различных уровней управления. Затраты на постановку данной системы окупятся в течение 2-х лет за счет сокращения кадрового состава и постоянного контроля за затратами.

3.2. Организация управленческого учета и контроля затрат на качество продукции

В настоящее время наблюдается повышение интереса руководителей организаций к вопросам контроля качества выпускаемой продукции. Это связано: во-первых, с развивающейся системой качества, направленной на рост конкурентоспособности продукции, во-вторых, с усилением внимания государственных органов к вопросам качества продукции, особенно, если речь ведется о продукции пищевой промышленности.

Одним из требований ВТО является соблюдение стандарта ИСО 22000-«Система безопасности пищевой продукции. Требования». Данный стандарт нацелен на гармонизацию требований к пищевой продукции. Содержание указанного стандарта касается всех организаций внутри цепи, которые производят, перерабатывают или поставляют пищевую продукцию, так как от результатов их работы будет зависеть безопасность пищевой продукции. Это может быть достигнуто только консолидацией деятельности по повышению качества[11].

По данным управления Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека по Белгородской области из отобранных для проверки качества 1,4 тонн мяса птицы в 2013г - 11,1% , а в 2014г - 23,2% оказалось ненадлежащего качества[21].

По мнению многих авторов, внедрение активной системы управления качеством продукции требует информационного обеспечения соответствующего класса управленческих решений. Управление качеством

затруднено отсутствием релевантной информации об основных параметрах качества и затратах на достижение тех или иных качественных свойств [58].

Контроль качества выпускаемой продукции сопряжен с большими затратами, учитывая важность и значимость этих затрат следует вести оперативный контроль за ними. Все это предопределяет необходимость формирования методологических подходов к организации учета затрат на качество. Но понесенные затраты оказывают влияние на стоимость самой организации (рис. 3.1).



Рис.3.1. Влияние затрат на качество продукции на стоимость организации.

В ходе исследования деятельности птицеводческих холдингов Белгородской области, а также отдельных организаций, были разработаны методологические основы организации управленческого учета затрат на качество, которые включают следующие этапы:

I. Формирование научно обоснованной классификации затрат на качество:

По времени проведения контроля качества:

1) затраты, понесенные до начала производства:

- на подготовку и переподготовку персонала, контролирующего качество,
- по контролю качества исходного сырья,
- на подготовительную работу.

2) затраты в течение производственного процесса:

- заработная плата сотрудников отдела контроля качества продукции,
- на обследование и обслуживание оборудования,

- амортизация оборудования,
- материальные затраты на проведение экспертиз.

Во всех исследованных организациях (ЗАО «Белгородский бройлер», ЗАО «Агрофирма «Русь») выделяется только вид затрат - медикаменты, затраты лабораторий включают в состав общепроизводственных расходов (Приложение 2,6,7). Таким образом, получение информации о затратах на качество затруднено. И провести сопоставление затраты на качество – качество продукции практически невозможно.

3) затраты после завершения производства:

- на проведение аудита качества,
- на исследование качества на уровне потребителей,
- на доведение продукции до соответствующего качественного уровня.

В настоящее время птицеводческие организации проводят мероприятия по изменению (усилению) требований, предъявляемых к транспортным средствам, осуществляющим перевозку продукции. За состоянием транспортных средств следят не только транспортные организации, но и производители продукции, так как за качество продукции до момента доставки отвечают поставщики. Но на этом контроль качества продукции заканчивается.

По месту проведения контрольных мероприятий:

- 1) внутренние – затраты по контролю качества внутри хозяйствующего субъекта,
- 2) внешние - затраты по контролю качества в розничной торговой сети:
 - на обработку жалоб заказчиков,
 - на проведение экспертизы продукции,
 - на возврат продукции.

Следует отметить, что только на одном из исследованных предприятий - ЗАО «Белгородский Бройлер», ЗАО Агрофирма «Русь» учет затрат ведется

в разрезе подразделений, оказывающих специальные услуги (Приложение 1-9).

По способу проведения :

- первичные - затраты по первичной проверке продукции на качество,
- дополнительные - затраты, понесенные в связи с дополнительными мероприятиями по проверке качества продукции,
- повторные - затраты на проверку качества продукции, которая проходит контроль после исправления.

По отношению к производственному процессу:

- затраты основного производства,
- затраты вспомогательных производств.

По источникам компенсации затрат:

- затраты коммерческой организации,
- затраты общества.

При организации учета затрат на качество следует иметь в виду наличие скрытых затрат общества на исправление последствий производства и сбыта некачественной продукции. В данном случае речь ведется о затратах общества на медицинские услуги вследствие потребления некачественной продукции. Доктор экономических наук Булгакова С.В. выделяет в отдельную область знаний социальный управленческий учет, который ориентирован на определение затрат, понесенных обществом в связи с деятельностью коммерческой организации[25,с.5]. Следовательно, скрытые затраты, вызванные устранением последствий производства и сбыта некачественной продукции должны относиться именно к категории социального управленческого учета.

II. Оценка производственной базы.

Технология выращивания птицы, состояние оборудования и территории, а также соблюдение санитарно-гигиенических норм оказывают

непосредственное влияние на качество продукции. Для их оценки разработан комплекс характеристик и показателей:

- 1) характеристика технологии выращивания птицы (производства яиц):
 - использование научных разработок в подходах к выращиванию птицы,
 - применение современных методик питания, освещения, применения вет. препаратов и т.п.,
- 2) оценка фактического уровня технического состояния оборудования
 - состояние (степень изношенности) оборудования,
 - эффективность использования основных средств,
 - срок эксплуатации основных средств организации,
 - периодичность проведения модернизации оборудования,
 - оценка безопасности оборудования,
 - профилактические проверки оборудования (частота проверок, периодичность ремонтных работ),
- 3) оценка ресурсопотребления (энергопотребления, водопотребления, газопотребления и т.п.) и возможных направлений сокращения потребления ресурсов за счет альтернативных и инновационных технологий,
- 4) определение уровня контроля трудовой дисциплины и соблюдения санитарно-гигиенических норм,
- 5) расчет уровня риска снижения качества продукции под влиянием описанных факторов.

III. Разработка методики организации учета затрат на качество.

Для увеличения производства птицеводческой продукции и поддержания стабильного развития птицеводства недостаточно расширения производства, финансовых вливаний и технического перевооружения отрасли, необходимы разработка и внедрение современных средств профилактики, лечения и диагностики болезней птиц, своевременное и качественное проведение ветеринарно-санитарных, лечебно-профилактических и противоэпизоотических мероприятий, направленных на

обеспечение ветеринарного и экологического благополучия птицеводческих хозяйств[27].

Учитывая важное значение контроля качества продукции птицеводческих организаций, достаточно большие затраты понесенные лабораториями, ветслужбами, зоослужбами и другими подразделениями, контролирующими качество продукции, целесообразно вести обособленный учет этих затрат на счете 35 «Затраты на качество продукции (работ, услуг)». Учитывая возможность использования многозначной кодировки для ведения управленческого учета, рекомендуется вести учет в разрезе следующих аналитических признаков:

35 - Код счета I порядка – Затраты на качество,

XX - Код счета II порядка – Группа затрат по времени проведения контроля,

XX - Код счета III порядка – Группа затрат по способу проведения,

XX - Код счета IV порядка – Вид продукции,

X- Код счета V порядка – Вид затрат,

X- Код счета VI порядка – Возможность учета для целей налогообложения.

Структурные подразделения, осуществляющие контрольные мероприятия и места возникновения затрат, к которым будут относиться затраты, будут выделяться в качестве аналитических признаков, в соответствии с описанным в разделе 2.2. «Основные направления структуризации учета производственных затрат птицеводческих холдингов»

По дебету счета 35 будут отражаться фактические затраты на качество, а по кредиту их списание на себестоимость продукции.

Например, отпущенные медикаменты будут отражаться:

Дебет счета 35 «Затраты на качество продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 10 «Материалы»

При оказании услуг сторонними организациями по санобработке будет составлена запись:

Дебет счета 35 «Затраты на качество продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчикам».

Закрытие счета:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 35«Затраты на качество продукции (работ, услуг)»

IV. Формирование подходов к учету продукции различного качества.

При формировании подходов к организации учетного процесса следует обратить внимание на отражение и контроль результатов расходов на качество.

В ходе исследования было определено, что каждая организация использует различные категории продукции. Например,

- мясо кур 1 категории,
- мясо кур 2 категории,
- куры тощие,
- мясо кур нестандартное и т.п.(Приложение 4).

В соответствии Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2009г №560 «О нормах расходов в виде потерь от падежа птицы и животных» для птицы различных периодов жизни используются различные нормы падежа. В частности, для молодняка от 1 до 7 дней норма падежа составляет 5% от поголовья, для молодняка от 1 до 4 недель - 4 %, от 5 до 9 недель - 3% и т.п.[12]. То есть норма падежа связана с породой кур, с категорией кур, с содержанием (в клетках, на подстилке) и с возрастом. В настоящее время информация о возрасте, количестве падежа и весе падежа содержится только в первичных документах - в актах на падеж птицы, которые составляются по каждому корпусу и птичнику, но этой информацией практически невозможно пользоваться для анализа и сложно обобщать информацию в целом по птицефабрике.

Следовательно, целесообразно вести бухгалтерский учет в разрезе

- 1) пород:
 - куры яичных кроссов с белой окраской скорлупы яиц,

- куры яичных кроссов с коричневой окраской скорлупы яиц,
- куры мясояичных пород и т.п.

2) категории кур:

- молодняк,
- ремонтный молодняк,
- взрослые куры и т.п.

3) периода выращивания цыплят (кур):

- 1-5 дней,
- 6-10 дней,
- 11-15 дней и т.п.

Это, во-первых, позволит наиболее быстро, точно и обоснованно рассчитывать нормы падежа. Во-вторых, данная информация будет полезна для проведения анализа. В-третьих, появится возможность проводить анализ затрат на качество.

Изучая вопрос организации учета продукции на основе качества целесообразно рассмотреть возможность возникновения брака в птицеводческих организациях. Браком считается продукция или полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции и полуфабрикатов, брак подразделяется на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный).

Проведенные исследования показали, что очень часто фактические данные по падежу птицы оказываются выше нормативных значений и, следовательно, не могут быть отнесены на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Целесообразно, рассматривать часть падежа птицы, переданного на переработку - для производства мясокостной муки, в качестве исправимого брака.

К исправимому браку относятся готовая продукция и полуфабрикаты, которые после дополнительных затрат на исправлению брака могут быть использованы по прямому назначению.

К неисправимому браку относятся готовая продукция и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению из-за выявленных дефектов, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

Прямое назначение цыплят – использование в качестве продуктов питания, но некоторые части цыплят (головы) после термической обработки используются в качестве продуктов питания животных, а часть выбракованных птиц или падежа после переработки (в виде мясокостной муки) также используется в качестве корма птицы.

По месту обнаружения брак подразделяется на внутренний и внешний. Внутренним браком считается брак, обнаруженный в организации до отправки продукции покупателям или потребителям. К внешнему браку относят брак, выявленный покупателем.

В данном случае речь ведется о внутреннем браке.

Оценку брака можно вести по планово-производственной себестоимости исходя из возраста птицы. То есть при выбраковке цыплят, возможных для переработки в мясокостную муку, составляется проводка:

Дебет 28 «Брак в производстве»

Кредит 20.2 «Основное производство»

При передаче цыплят в цех производства мясокостной муки составляется запись:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 28 «Брак в производстве»

V. Калькулирование себестоимости продукции с учетом ее качества.

Учитывая особенности птицеводческой отрасли, которые были описаны в первой главе диссертационной работы, следует отметить, что

теоретически брак отсутствует. Но, во-первых, имеет место выпуск продукции разных категорий качества (яйца в зависимости от размера бывают: 1 категории, 2 категории, даже яйцо, которое имеет дефект – треснутая скорлупа и то реализуется как «сечка», мясо птицы делится на несколько категорий, в зависимости от размеров цыпленка и т.п). Следовательно, необходимо калькулировать себестоимость продукции с учетом ее категории качества. Во-вторых, продукцию, которая не отвечает стандартам качества или же падеж цыплят, передают в другие подразделения или организации на переработку для производства костной муки или других продуктов, значит, необходимо вести их оценку и отражать на счетах бухгалтерского учета.

Данные таблицы 3.4. свидетельствуют о том, что себестоимость 1 кг. мяса птицы не зависит от его категории в ЗАО «Белгородский бройлер», она рассчитывается исходя из общих затрат на производство продукции и фактического объема произведенной продукции без учета категории.

Таблица 3.4.

Анализ фактических затрат по различным категориям птицы за 2015г

Категория кур	ЗАО «Белгородский бройлер»			ООО Птицефабрика Насоновская			ЗАО Агрофирма «Русь»		
	Кол-во, кг.	Себестоимость, руб	Себестоимость 1ед., руб	Кол-во, кг.	Себестоимость, руб	Себестоимость 1ед.	Кол-во, кг.	Себестоимость, руб	Себестоимость 1ед., руб
Мясо кур нест кат.	24964	1030514	41,28				35747	1004981	28,1
Мясо кур нестанд. кат. на фарш	4019	165904							
Мясо кур 1 кат.	940699	38822642		57540	7733179,2	134,68	4416	214279	48,5
Мясо кур 2кат.	32748	1351837		125446	14562893,8	116,09			
Мясо кур тощее	42677	1761707		3432	294899,38	85,93			

VI. Формирование подходов к оперативному контролю за затратами на качество продукции.

Учитывая, что выпуск продукции надлежащего качества требует больших затрат на всех стадиях производства и сбыта продукции птицеводческой отрасли, необходимо вести оперативный контроль за текущими затратами на качество и последующий контроль за эффективностью понесенных затрат.

Использование устаревших технологий, материалов для обработки помещений, просроченных препаратов и т.п. хотя и ведут к экономии текущих затрат, но приводят в последствии к снижению качества продукции и уменьшению выручки из-за продажи продукции более низкой категории или сорта. Поэтому необходимо изменить подходы к оценке этих затрат.

Рекомендуется рассматривать

- затраты на качество в соотношении с объемом выпущенной продукции в натуральных измерителях,
- затраты на выпуск продукции в соотношении со стоимостью выручки, полученной от проданной продукции.

Благодаря использованию новых высокопродуктивных кроссов мясных кур и достижениям в области кормления, технологии и ветеринарии современный гибридный суточный цыпленок живой массой 38-40 г за 42 дня может увеличить свою массу более, чем в 50 раз при потреблении корма в пределах 2 кг на прирост 1 кг живой массы и сохранности 95% [49]. В соответствии с технологией выращивания можно выделить три важных периода: 1- 14 дн., 14-28дн.,29-42дн., в разрезе которых необходимо вести контроль за качеством продукции.

Осуществление контрольных мероприятий может иметь экономический эффект только в том случае, если будет предусмотрена ответственность работников.

Особое значение для развития мясного птицеводства имеют низкие затраты корма на единицу прироста, мясная скороспелость, высокое качество мяса и мобильность отрасли.

При оценке мясных качеств птицы учитывают следующие основные признаки:

- живая масса (предубойная; убойная масса; масса тушки без крови, пера, головы, ног, крыльев до локтевого сустава; масса съедобной части; масса несъедобной части);

- скорость роста (абсолютный, относительный и среднесуточный прирост).

VII. Учет затрат на утилизацию отходов.

Проблема падежа в птицеводческих организациях порождает проблему утилизации отходов. В настоящее время выделяется несколько подходов к уничтожению отходов:

- компостирование,
- сжигание,
- утилизация на свалках,
- захоронение.

Наиболее дешевыми являются методы компостирования и захоронения, но одновременно с этим, они опасны возможностью заражения грунтовых вод и организация должна иметь достаточно большие земельные площади, которые можно было бы использовать под захоронение. Следовательно, снижение внутренних затрат на утилизацию может приводить к росту затрат общества на устранение возникающих последствий.

В настоящее время разработаны современные промышленно изготавливаемые установки для сжигания органических отходов, но их приобретение связано с определенными затратами. Преимущество

холдинговых организаций состоит в том, что в таких объединениях описанные установки будут окупаться быстрее.

Рассмотрение вопросов государственного контроля за качеством птицеводческой продукции показало необходимость осуществления оперативного контроля за качеством продукции, отсутствие же релевантной информации о затратах на качество продукции затрудняет проведение анализа и принятие правильных управленческих решений. С целью устранения данного недостатка сформированы методические основы организации управленческого учета затрат на качество. Они основаны на использовании научно обоснованной классификации затрат исходя из времени проведения контроля качества продукции, места проведения контрольных мероприятий, способа проведения, отношения производственному процессу, источника компенсации затрат. Важнейшей составляющей качества продукции является технология выращивания птицы, состояние основных производственных фондов и соблюдение санитарно-гигиенических норм и требований, поэтому необходимо проводить оценку состояния производственной базы с учетом расчета уровня риска снижения качества продукции. Предложено использование отдельного счета 35 «Затраты на качество продукции (работ, услуг)» для обособленного учета затрат с учетом времени осуществления контроля, способа проведения, вида продукции, вида затрат и возможности учета для целей налогообложения. Учитывая действующие нормы падежа птицы и то, что не вся фактическая стоимость падежа может быть учтена для целей налогообложения, рекомендовано выбракованную птицу, используемую в качестве сырья для производства мясокостной муки рассматривать как брак и вести соответствующий учет брака, а также вести калькуляционные расчеты с учетом категории продукции. Для целей осуществления контроля за затратами рекомендовано рассматривать затраты в соотношении с объемом

выпущенной продукции в натуральных измерителях и в соотношении со стоимостью выручки, полученной от продажи продукции. Особое внимание следует обратить на учет затрат на утилизацию отходов.

Разработанные мероприятия позволят осуществлять текущий контроль затрат на качество, проводить оперативный анализ и давать оценку затрат на качество в соотношении с объемом и качеством продукции.

Заключение

Исследования фактов финансово- хозяйственной деятельности птицеводческих организаций и их отражения в бухгалтерском учете, проведенные в рамках диссертационной работы, обсуждение результатов и апробирование на отечественных предприятиях подтвердили значимость и актуальность темы исследования.

Активное развитие птицеводческой отрасли, специфические отраслевые особенности, частое изменение и дополнение нормативных и законодательных актов по бухгалтерскому учету, автоматизация обработки данных и учетных процессов - все это создает проблемы при формировании подходов к ведению бухгалтерского учета и появляется потребность в постоянном совершенствовании методических и организационных основ построения системы учета на конкретных предприятиях. А так как учет производственных затрат относится к наиболее сложным участкам работы, то именно этот участок требует особого внимания.

Рассмотрение современного состояния птицеводческой отрасли в России и за рубежом показало, что несмотря на постоянное наращивание оборотов отечественного промышленного птицеводства наша страна пока еще находится на 5 месте в мире по поголовью птицы. В России не только растет количество птицеводческих организаций, но осуществляется реконструкция уже действующих, ведется селекционная работа, направленная на совершенствование продуктивных и племенных качеств, создание новых пород, линий и кроссов всех видов сельскохозяйственной птицы, а также полноценного и сбалансированного кормления и внедрения новой высокоэффективной технологии. При этом предпочтение отдается формированию замкнутого цикла производства- от поля до прилавка, что способствует созданию агропромышленных холдингов. Все это привело к

снижению импортных квот на мясо птицы и позволит со временем отказаться от импорта мяса птицы в Россию.

В Белгородской области птицеводство развивается опережающими темпами. Администрация области и департамент АПК создают все необходимые условия для такого развития и в результате совместных усилий в Белгородской области производится мяса птицы в три раза больше, чем в Московской области.

Анализ производства на убой скота и птицы по регионам показал, что Белгородская область является лидером, в частности, в декабре 2014г в белгородской области было произведено 136,5 тыс. тонн, при том, что всего в РФ было произведено 896 тыс. тон, в центральном федеральном округе 348,4 тыс. тонн. поголовье птицы в Белгородской области ежегодно растет, если в 2003г. оно составляло только 8436,4тыс. голов, то в 2013г. эта цифра достигла 48808,6тыс. голов, а в 2014г-52982,25 тыс. голов. Производство яиц увеличилось с 383,3 млн. шт в 2003г до 1300 млн. шт. – в 2014г.

Но современное птицеводство имеет ряд особенностей, которые оказывают влияние на организацию бухгалтерского учета - это высокая степень концентрации поголовья, максимальная механизация и автоматизация производственных процессов, унификация птицы в генетическом отношении, по кормовым рационам и т. п., ремонт поголовья по группам (залами, птичниками, зонами), развитие у птиц стрессовых состояний, создание интегрированных самодостаточных птицеводческих объединений, необходимость постоянного ведения научно-исследовательской деятельности и совершенствования технологии выращивания и переработки птицы, обязательное ведение постоянного контроля за качеством продукции на всех этапах выращивания птицы и производства готовых продуктов из нее.

Изучение исторического аспекта становления бухгалтерского (управленческого) учета позволило выделить основные этапы его развития: зарождение предпосылок управленческого учета; формирование новых

систем учета и контроля затрат; влияние учета на развитие бизнеса; интеграция учета и управленческих процессов; использование учета для оценки бизнеса; выделение стратегического управленческого учета; активное развитие теории калькуляции и совершенствование процесса управления затратами; изменение подходов к организации управленческого учета. Все это продемонстрировало, что наличие общих основ управленческого учета недостаточно для внедрения их в деятельность конкретных организаций, необходимо адаптировать их к конкретным хозяйствующим субъектам.

Основываясь на современном понимании контроллинга и учитывая сложную организационную структуру агропромышленных холдингов, рекомендовано внедрять систему контроллинга на всех крупных предприятиях. Для этого рассмотрен алгоритм, который включает 6 этапов, дифференцирующих ряд позиций: целеполагание - ориентированное на определение цели системы, разработку требований к системе контроля; определение регламента контрольных мероприятий и лиц, ответственных за них; внедрение системы управленческого учета; разработку системы планирования; анализ; контроль; внедрение предметных областей учета и контроля; обратную связь между планированием и контролем.

Учитывая, что исследуемые организации существуют в рамках крупных корпоративных объединений, и перенося данные положения на систему бухгалтерского учета, разработаны методические аспекты построения системы управленческого учета в птицеводческих организациях и объединениях. Методические рекомендации включают семь основных позиций: принципы построения системы; интеграция организационной структуры, системы управления и бухгалтерского учета; разработка учетной политики в области ведения управленческого учета; формирование регламента работы центров учета; построение рабочего плана счетов управленческого учета; создание управленческой отчетности; построение системы управления затратами. Все это позволит создать эффективную интегрированную систему финансового и управленческого учета,

аккумулирующую большой объем важной информации, удовлетворяющей потребностям различных уровней управления.

На основе современных тенденций интеграции сырьевой базы, производства и сбыта, базирующейся на создании корпоративных объединений, предполагающей сложные организационные структуры таких объединений, представлены основные направления структуризации учета производственных затрат птицеводческих холдингов, включающие пять уровней аналитических признаков - юридическое лицо, центр ответственности, выполняемую функцию, вид затрат, вид продукции. Сбор и обработка данных по предложенным аналитическим позициям даст возможность проводить многофакторный анализ, объективно оценивать результаты деятельности подразделений и их сотрудников, своевременно выявлять виновных лиц.

Рассмотрение вопросов государственного регулирования качества птицеводческой продукции, показало необходимость осуществления оперативного контроля за качеством продукции и за затратами, понесенными для достижения соответствующего качества. В работе разработаны и предложены к внедрению методические основы организации управленческого учета затрат на качество продукции, основанные на использовании научно обоснованной классификации затрат, включающие: оценку производственной базы, использование в учете отдельного счета 35 «Затраты на качество продукции (работ, услуг), формирование подходов к учету продукции различного качества, калькулирование себестоимости с учетом ее качества, оперативный контроль за затратами и качеством, обособленный учет затрат на утилизацию отходов.

Исходя важности и значимости контрольной функции управления и из того, что бухгалтерский учет существует во взаимосвязи с системой контроля, в работе представлены основные направления совершенствования системы внутривозвратного контроля. Они включают проведение контроля эффективности по секторам контроля для определения

рентабельности направлений деятельности, видов продукции и инновационной деятельности; по иерархии управления с целью устранения возможности злоупотребления служебным положением сотрудников организации; по контрагентам на основе формирования баз данных и присвоения групп риска контрагентам; предварительный контроль на уровне бюджетирования, контроль объектов налогообложения, контроль в пользу собственника. Предложенные мероприятия направлены на снижение различного рода рисков в деятельности организаций, повышение ответственности работников и обеспечение сохранности имущества организации.

Все представленные в работе предложения направлены на повышение качества учетной информации, более эффективный сбор, группировку, преобразование и использование бухгалтерской информации. Внедрение их в практическую деятельность птицеводческих организаций позволит поднять процесс управления затратами на более высокий уровень, что положительно отразится на себестоимости продукции и ее качестве.

Список использованной литературы

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) [Электронный ресурс]: от 26.01.96 г. № 14-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 14.12.2013 года). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 02.01.2014 года). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 06.12.2011№403-ФЗ (ред.от28.12.2013). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998г.№283 - Ресурс доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/08/prog_ref.pdf
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской Федерации на среднесрочную перспективу. [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ от 01.07.2004г №180 – Режим доступа:http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/08/konc_sr.pdf
6. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010 № 132н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» ПБУ 9/99[Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.(ред. от 27.04.2012 № 55н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам». [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России

от 08.11.2010 г. № 143н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 05.10.2011 № 124н. (ред. 04.12.2012 № 154н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансов-хозяйственной деятельности организаций, [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г №94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Системы менеджмента безопасности пищевой промышленности. Требования к организациям, участвующим в цепи создания пищевой промышленности. ГОСТ Р ИСО 22000-2007. : Приказ федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 17 апреля 2007г №66-с. /Москва Стандартиформ, 2007.- 29с.

12. О нормах расходов в виде потерь от падежа птицы и животных [Электронный ресурс]: Постановление правительства РФ от 15 июля 2009 г. N560 - система Консультант-режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89749>

13. Птица сельскохозяйственная для убоя, технические условия ГОСТ 18292-85 [Электронный ресурс]: Постановление государственного комитета по стандартам СССР от 8 августа 1985г №2509 –Режим доступа: <http://www.gosthelp.ru/gost/gost12579.html>

14. Нормы технологического проектирования птицеводческих предприятий НТП - АПК 1.10.05.001-01 [Электронный ресурс] : Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации-2001г-Режим доступа: <http://www.docload.ru/Basesdoc/10/10094/index.htm>

15. Адамов, Н.А. Концепция, сущность и функции управленческого учета./ Н.А. Адамов, Г.П. Адамова//Финансовая газета. - 2010. - №5 - с. 57-60.

16. Адамов, Н.А. Методика внутреннего контроля/ Н.А. Адамов.//Финансовая газета. Региональный выпуск - 2015. - №1.-с.41-43.
17. Апчерч,А. Управленческий учет: принципы и практика/А.Апчерч пер. с англ.-М.:Финансы и статистика,2002.-952с.
18. Архипов,Э.Л. Модель производного балансового отчета интегрированного риска в сетевом управленческом учете/Э.Л.Архипов// Бухгалтерский учет. Анализ и аудит в рыночной экономике: проблемы и решения: сб. науч. статей/РГСУ.-Ростов-на-Дону,2016.-151с
19. Бакаев, А. С.Бухгалтерский учет./ А.С. Бакаев, П.С. Безруких, И.Д. Врублевский И. Д. - М.: Бухгалтерский учет,- 2012.-736с.
20. Барышева, Т.В. Особенности учета затрат в птицеводстве /Т.В. Барышева// Учет в сельском хозяйстве-2014.- №2- с.180-184.
21. Белгородская область в цифрах -2014. Краткий статистический сборник: Белгородоблстат,2015-293с.
22. Бланк, И.А. Организация процесса бюджетирования на предприятии: как и с чего начать /И.А. Бланк// Финансовый менеджмент и планирование.- 2014 - № 5 - с. 9-17.
23. Богачева, И.В., Бухгалтерский учет в отраслях: учебно-практическое пособие / И.В. Богачева. - М.: ЕОАИ,2012.- 135с.
24. Бурцев, В. В.Управленческий контроль на предприятии: методология и организация» [Электронный ресурс]–Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2005/4/4341.html>
25. Булгакова, С.В. Структурирование управленческого учета и его объектов / С.В.Булгакова//Управленческий учет.-2015.-№1.-с.3-11
26. Валиулова, А.Р., Приходько В.И. Стратифицированное представление системы управленческого учета /А.Р.Валиулова,В.И.Приходько// Управленческий учет. -2013.- № 5.-с. 4–17.
27. Васильева, Т.В. 16-я конференция ВНАП в России. Достижения в современном птицеводстве: исследования и инновации[Электронный ресурс]/ Т. В.Васильева// Вестник Московского университета. Серия 7.

- Философия. -2013.-№2. Режим доступа:
<http://www.webpticeprom.ru/ru/articles-economics.html?pageID=1248772908>
28. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет:учебник для вузов/М.А.Вахрушина-М.: ЗАО «Финстиатинформ»,2000.-533с.
29. Вахрушина, М.А. Учетная политика для целей управленческого учета/М.А.Вахрушина // Бухгалтерский учет-2016.-№23- с.-66-68.
30. ВНИТИП: подведены итоги, поставлены задачи /Животноводство России -2014.-№8-с.2-4
31. Волошин,Д.А. Методические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии/ Д.А.Волошин, А.В.Локтев А.В. //Экономический анализ: теория и практика - 2014-№2(167)- с.26-33.
32. Врублевский, Н. Управленческий контроль за издержками производства. [Электронный ресурс] Режим доступа:
http://www.bib.bankir.ru/htm/htm/arhive/arhive_2015/04/arhive.htm
33. Врублевский, Н. Управленческий контроль.[Электронный ресурс] Режим доступа: http://www.bib.bankir.ru/htm/htm/arhive/arhive_2012/05/arhive.htm
34. Гавличек, К. Роль контроллинга в малых и средних фирмах./К. Гавличек// Управленческий учет.-2013.-№9.-с. 32-43
35. Гамзатов, Т.Г. Оценка и управление рисками в процессе реализации инвестиционно-строительных проектов/ Т.Г. Гамзатов, Д.Б. Лабазанова// Транспортное дело России. - 2012.-№1.-с.112-114.
36. Гарифулин, К. М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции /К.М. Гарифулин.- М.:Экономисъ,- 2015 - 240с.
37. Гришина, Е.А. Корпоративное управление промышленной организацией с использованием системы контроллинга [Электронный ресурс] /Е.А.Гришина//Современные проблемы экономики -2014-№1(29)- Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=25357>

38. Грамотенко, О. Контроллинг (методика работы)»/О.Грамотенко // Управленческий учет и финансы.-2013.- № 2
39. Дмитренко И.Н., Борисенко М.В. Точки контроля как инструмент предупреждения отклонений в хозяйственной практике предприятий // Международные и национальные особенности прикладной экономики: мат. II межд. науч.- практ. конф. - Пенза, 2014.-283с.
40. Друри, К. Управленческий и производственный учет /К.Друри.,пер. с англ.;под ред. Н.Д.Эриашвили-6-е изд., перераб. и доп..- М.:Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2007.-1423с.
41. Ермаков, А . Контроль за производством мяса птицы усилят. / А.Ермаков// Время Н. от 24.02.2015г.
42. Ермаков, М.С., Модель учетных принципов для агрохолдингов, / Ермаков М.С. // Бухгалтерский учет. – февраль 2013. – №4.
43. Иванов, В.В., Хан, О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента./В.В.Иванов, О.К.Хан -М.:ИНФРА-2009.-208с.
44. Информационное агентство bel.ru[Электронный ресурс]:Режим доступа- http://www.bel.ru/news/print_32587.html
45. Казакова Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях:учебн. пособие.-М.:ИНФРА-М,2015г,-288с.(с.65)
46. Карибский, А. В. Финансово- экономические методы контроллинга в управлении хозяйственной деятельностью интегрированных компаний/А.В.Карибский // Проблемы управления.-2013.- №2 –с.51-56
47. Керимов, В.Э., Аболенский,Д.С. Формирование системы учета по центрам ответственности./ В.Э. Керимов, Д.С. Аболенский// Бухгалтерский учет- 2012 - № 10.
48. Кизилов, Л. Н., Карасева, М. Н. Бухгалтерский (управленческий) учет/Л.Н.Кизилов, М.Н.Карасева.- М.: Эксмо, 2014.-320с.
49. Кожемяка, Н.В.Ветеринарная защита при выращивании бройлеров Н.В. Кожемяка, [Электронный ресурс]-

Режим доступа: <http://www.webpticeprom.ru/ru/articles-veterinary.html?pageID=1170919240>

50. Козлов, В.В. Сравнительный анализ влияния методов учета затрат на прибыль птицеводческих организаций/В.В.Козлов// Экономический анализ-2013-№ 22(127)- с.44-47.

51. Коновалова, И.Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности./И.Р.Коновалова-М.:Экономистъ,2013-382с.

52. Константинов, В.А., Организация системы управленческого анализа на предприятиях молочной промышленности / Константинов В.А, // Управленческий учет. – 2012. – №7.

53. Корнеева, Л. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции птицеводства[Электронный ресурс]/Л.Корнеева-Режим доступа: <http://www.gb.by/node.phtml?index=17572&id=&key=>

54. Куликов, И. В.Контроллинг как инструмент оптимизации логистической системы компании/И.В.Куликов// Управленческий учет и финансы.-2014.- № 1 (5)-с.34-47

55. Лешко, В.Н. Клонтрোলлинг производственных запасов[Электронный ресурс] //Планово-экономический отдел-2012.- №9-Режим доступа: http://reomag.by/number/2008/9/kontroling_zapsov/

56. Лопухова, Ю.В. Не ошибитесь, распределяя затраты/Ю.В.лопухова// - Главбух-2015-№1-с.17-18.

57. Майсигова, Л.А. К вопросу о взаимосвязи систем учета и контроля /Л.А.Майсигова//Экономический анализ: теория и практика -2014-№11(92)-с. 62-67

58. Манаревич, О.А. Системно-когнитивный подход к управлению агропромышленным холдингом/О.А.Манаревич // Управленческий учет - 2013-№4- с.21-26

59. Маслова, И.А., Прозорова, С.С. Управленческий учет накладных расходов: возможности применения метода JIT (Just-In-Time) и метода ABC – И.А.Маслова, С.С. Прозорова // Управленческий учет-2015- № 4- с.17
60. Незговорова, Е.М. Совершенствование организационной структуры/Е.М.Незговорова//Управленческий учет и финансы.-2015.- №3.- с.193
61. Носова, С.С. Экономическая теория/С.С.Носова.-М.:Гуманит.изд. центр ВЛАДОС,2000.-520с.
62. Палий, В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета/В.Ф.Палий //Бухгалтерский учет.-2010.- № 3.
63. Плотников, В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах/ В.С.Плотников,В.В.Шестакова-М.:ИД ФБК-ПРЕСС,2014.- 336с.
64. Попова, Л.В., Головина, Т.А. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии/Л.В.Попова,Т.А.Головина / Управленческий учет -2015-№1-с. 21-29
65. Попова, Л.В.Контроллинг/ Л.В.Попова.- М.: Издательство ДиС,2013.-192с.
66. Подольский, В.И. Информационные технологии:их роль и значение в бухгалтерском учете/В.И.Подольский//-Бухгалтерский учет-2007- №23-с.69-74
67. Прокофьева, А.И. Учет на птицефабриках, занимающихся производством яиц /А.И.Прокофьева//Учет в сельском хозяйстве №3-2014- с.68-75
68. Раметова, А.Х. Модели построения сегментарной отчетности организации в управленческом учете/А.Х.Рахметова/ /Бухгалтерский учет-2011-№4-с. 69-71

69. Расторгуева, Н.Ф. Особенности развития управленческого учета /Н.Ф.Расторгуева// Экономический анализ: теория и практика -2010- №10(175)-с. 56-64
70. Распутина, А.В. Проблемы исчисления себестоимости продукции в птицеводстве/А.В.распутина/ /Известия ИГЭА-2014- №4-с. 51-53
71. Рыбанова, О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование./О.В.Рыбанова – М.: Финансы и статистика, 2014. – 464с.
72. Рязанцев, А.Г. Окупаемость и возврат инвестиционных затрат/А.Г.Рязанцев//Экономический анализ: теория и практика.-2013- №6(135)-с.59-64
73. Самусенко, С.А., Внедрение системы управленческого учета activity-based costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов / Самусенко С.А. // Управленческий учет. – 2013. – №3.
74. Сафаров, А. В. Правильный» контроллинг : мнение практика» /А.В.Сафаров // Управленческий учет.-2006.- № 1-с.38-40
75. Сельское хозяйство, охота и лесоводство в России.Стат. сб./Росстат,2015[Электронный ресурс]: Режим доступа http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/economy/#
76. Серпилин, А .Учет затрат в развитых странах[Электронный ресурс]-Режим доступа: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/018.asp>
77. Сеницын, Е., Косяков, И. Система управления проектами: задачи контроллинга/Е.Спицын, И.Костяков// Управленческий учет и финансы.- 2014.- № 4
78. Соколов, Я.В.История бухгалтерского учета:учебник/Я.В. Соколов ,В.Я.Соколов. -М.:Финансы и статистика,2004.-272с.
79. Социально-экономическое положение Белгородской области:Белгорлдобластат-2015.-273с.

80. Стенографический отчёт о заседании президиума Государственного совета «О мерах по ускоренному развитию мясного животноводства как приоритетного направления обеспечения продовольственной безопасности России» [Электронный ресурс]-Режим доступа:<http://www.kremlin.ru/transcripts/8335>

81. Султанова, Л.Б. Объектно-исторический аспект обоснования научной теории [Электронный ресурс]/Л.Б.Султанова // Вестник Московского университета. Серия 7. Философия. -2013-№2-с. 48- 59. Режим доступа: http://www.philos.msu.ru/vestnik/philos/art/2013/sult_object.htm

82. Сухачева, Г.И. Концептуальные основы контроля хозяйствующего субъекта/Г.И.Сухачева//Экономический анализ : теория и практика – 2012-№12(93)-с. 34-43

83. Терехова, В.А. Направления международных исследований по гармонизации учета в современных условиях/В.А.Терехова // Международный учет.-2013.- №5- с.69-73

84. Халиков, М.А., Емельянов, П.С. Интеграция преимуществ методов управленческого учета в задачах планирования производственных затрат /М.А.Халиков,П.С.Емельянов// Управленческий учет-2014- №2- с. 22-31

85. Чичкин, А. Производство мяса домашней птицы будет развиваться опережающими темпами /А.Чичкин//Российская Бизнес-газета-№752(19) от 1.06.2015

86. Щербакова, О. Методы оценки и управления стоимостью компании, основанные на концепции экономической добавленной стоимости. [Электронный ресурс] / О.Щербакова// Финансовый менеджмент -2011-№3- Режим доступа: http://www.intalev.ru/agregator/ssp/id_3737/

87. Экономический словарь [Электронный ресурс]-Режим доступа: http://mirslovarei.com/content_eco/PROIZVODSTVENNYJ-UCHET-8142.html

88. Юсупова, С.Я. Контроллинг в системе управленческого учета /С.Я.Юсупова// Бухгалтерский учет -2008-№10- с. 64-66

89. Ailbright Tom, Lam Marco. Managerial Accounting Continuous Improvement Initiatives[Text]// A Retrospective and Framework Journal of Managerial Issues.Vol.XVIII. №2 Summer 2006.P.157-174. c157.
90. Courcelle-Seneuil S.G. Cours de Comptabilite -8ed.-Paris.2008 c. 3
91. Dandago Kabiru I., Rufai Abdullahi Sani. Information technology and accounting information system in the Nigerian banking industry / Asian Economic and Financial Review, 2014, -4(5)-p.655-670
92. Knapová Bohuslava .Economic Value Added and Its Benefit for Owners and Managers of the Czech Company/ European Financial and Accounting Journal 3/2011 p,103-109
93. Lakoff George. Women, Fire, and Dangerous Things. What Categories Reveal about the Mind. 1987. Гл. 1, 17 <http://victor-safronov.narod.ru/systems-analysis/papers/cognitive-modelling.html>
94. Mallya, T. Základy strategického řízení a rozhodování/ Bases of Strategic Management and Decision Making. Praha, Grada, 2007.
95. Šoljaková, L. Strategicky orientované manažerské účetnictví. (In English: Strategic Oriented Management Accounting.) Praha, Management Press, 2009.
96. Walton P, Haller A, Raffournier B. International Accounting[Text]/ P.Walton, A. Haller,B. Raffournier.- London: Thomson. -2010-430p.

Приложения