

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ «ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

На правах рукописи

КНЯЗЕВА ОЛЬГА ПЕТРОВНА

**МОДЕЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ И ЕГО ИНФОРМАЦИОННО – КОНТРОЛЬНЫХ
ФУНКЦИЙ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СВИНОВОДСТВЕ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексами – АПК и сельское хозяйство)
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
(бухгалтерский учет и экономический анализ)

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

Ижевск-2007

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНИЯ И ЕГО ИНФОРМАЦИОННО-КОНТРОЛЬНЫХ ФУНКЦИЙ В СВИНОВОДСТВЕ.....	
1.1. Развитие управления и его информационно-контрольных функций в свиноводческих организациях.....	
1.2. Сущность, содержание и место управленческого учета и контроля в системе управления свиноводством.....	
1.3. Методологические аспекты управления затратами на производстве продукции свиноводства на базе их классификации в планировании и управленческом учете.....	
2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА УПРАВЛЕНИЯ И ЕГО ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ В СВИНОВОДСТВЕ.....	
2.1. Оценка тенденций развития свиноводства и необходимость организации эффективной системы управления в свиноводческих организациях.....	
2.2. Концепция организации управления и его информационной системы в свиноводстве.....	
2.3. Организация процесса управления и его информационной базы в свиноводческих хозяйствующих субъектах.....	
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ СВИНОВОДСТВА.....	
3.1. Совершенствование нормативного метода управления затратами в свиноводстве.....	
3.2. Оперативное управление затратами, объемами и результатами производства продукции свиноводства.....	
3.3. Оптимизация производства продукции свиноводства и взаимоотношений между организациями в системе управления мясным подкомплексом АПК...	
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Становление и развитие рыночных отношений, действие различных форм собственности и видов хозяйствования в сельском хозяйстве предполагают широкое использование экономических методов управления сельскохозяйственным производством, в том числе свиноводством. Однако избранная модель аграрной реформы, включающая изменение форм собственности, перехода на слабо регулируемые рыночные отношения и игнорирование ее социально-экономических последствий, не принесла заметных положительных результатов, которые должны характеризоваться ростом объемов и повышением эффективности производства продукции. Производимые реформы должны были дать мощный толчок для динамического развития агропромышленного комплекса, насыщения рынков собственными производственными товарами. В условиях же общего кризиса экономики, спада производства, роста инфляции, бюджетного дефицита и финансовой нестабильности, начиная с 1992 года в аграрном секторе Удмуртской Республики, как и по всей стране, нарастали негативные явления, которые не удалось приостановить и в последние годы. Производство продукции сельского хозяйства, особенно животноводства, в том числе свиноводства, снижалось из-за сокращения поголовья скота, слабой обеспеченности животноводства в хозяйствах кормами собственного производства и низкого их качества.

Производство продукции сельского хозяйства, в том числе свиноводства, остается одной из самых важных и сложных проблем сельского хозяйства. Решение данной проблемы, значительное повышение производства продукции свиноводства, улучшение ее структуры, качества и снижение себестоимости, возможно на основе интенсификации данной отрасли, перевода ее на индустриальную основу. Кроме значительного повышения производства продукции, требуется коренное улучшение ее структуры и качества. Формирование надежной и устойчивой материально-технической базы на основе достижений современной науки и передового опыта может быть гарантией

роста поголовья свиней в сельском хозяйстве, их продуктивности и продовольственной независимости страны в обеспечении продуктами свиноводства и их переработки. В успешном решении этих задач важная роль принадлежит совершенствованию управления производством, усилению действенности его экономических методов и рациональному использованию производственного потенциала в свиноводстве. Осуществление этих мероприятий в свою очередь требует совершенствования организации производства, труда и его оплаты в конкретных подразделениях организации, а также контрольно-информационных функций управления с целью принятия оперативных, тактических и стратегических решений для регулирования процессов в свиноводстве, изыскания внутренних резервов всемерного повышения эффективности производства продукции в данной отрасли. Все функции управления как общие, самостоятельные элементы менеджмента должны выступать во взаимосвязи в качестве универсальной технологии обоснования управленческих решений в свиноводстве, определяющих эффективность его развития в любых условиях, в том числе в условиях риска и неопределенности.

Существенный успех в теории и практике проектирования системы управления предприятием вызвал необходимость обоснования также места и роли его конкретных функций в современных информационных технологиях и решения целого ряда теоретических и методических проблем их развития.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.41. Организационно-экономические аспекты управления технологическими процессами в сельском хозяйстве; 15.50. Экономический механизм хозяйствования на предприятиях различных организационно-правовых форм и в крестьянских (фермерских) хозяйствах; хозяйственный и коммерческий расчет); 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.9. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа; 1.12. Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ)).

Состояние изученности проблемы. В последнее время уделяется

большое внимание разработке теоретических и организационных проблем управления хозяйствующими субъектами, что нашло отражение в научных трудах известных отечественных и зарубежных ученых: Боткина О. И., Болотова С. П., Забелина П. В., Моисеевой Н. К., Королева Ю. Б., Добрынина В. А., Большакова А. С., Мельничук Д. Б., Герчиковой Н. Н., Фатхутдинова Р. С., Виханского О. С., Молодчик А. В., Тренева Н. Н., Некрасова В. И., Ансоффа И., Карлофа Б., Чендлера А. А. и многих других. Проблемы развития информационно-контрольных функций управления сельскохозяйственным производством освещены в работах Алборова Р. А., Кокорева Н.А., Осипова А. К., Пыткина А.Н., Павлычева А.И., Хорохордина Н. Н., Хоружий Л. И., Широбокова В. Г., Шишкина М. И. и др. В их работах получили развитие различные теоретические и методологические аспекты управления, а также практические рекомендации его эффективного функционирования в хозяйствующих субъектах предпринимательства. Вместе с тем, ряд вопросов изучаемой проблемы не получили достаточного полного теоретического развития и практического решения.

В частности, недостаточно разработаны вопросы управления применительно к центрам ответственности свиноводства, как совокупности различных подразделений хозяйствующего субъекта. Применительно к отрасли свиноводства недостаточно глубоко исследованы и решены вопросы создания организационно-экономических механизмов децентрализованного управления, практической реализации производственной и других стратегий, системы информации, использования в единстве формы и содержания менеджмента. Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также жизненная важность повышения эффективности управления производством продукции свиноводства определили выбор темы диссертации, цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является выявление отраслевых проблем управления свиноводством и на этой основе разработка механизмов повышения его эффективности по центрам ответственно-

сти в свиноводческих организациях. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации, которые сводятся к:

- изучению теоретических и методологических аспектов развития управления и его информационно-контрольных функций в свиноводстве;
- теоретическому обоснованию сущности, содержания и места управленческого учета и контроля в системе управления свиноводческих организаций;
- исследованию существующих моделей и методов управления затратами на производство продукции свиноводства и определение методических основ его совершенствования в свиноводческих организациях;
- анализу тенденций развития свиноводства и обоснование организационно-экономических механизмов процесса управления по центрам ответственности в свиноводческих организациях;
- разработке рекомендаций по совершенствованию системы управления свиноводством и оптимизации производственной деятельности свиноводческих организаций.

Предмет и объект исследования. Объектом исследования избраны свиноводческие организации Удмуртской Республики. Предметом диссертационного исследования явились теоретические, методические и практические основы формирования организационно-экономических и информационно-контрольных механизмов управления свиноводческими организациями.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили работы российских и зарубежных экономистов, законодательные и нормативные акты, регулирующие экономические механизмы в отрасли свиноводства. При разработке вопросов использовались данные отчетов и планов свиноводческих организаций, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики, материалы органов статистики, справочно-нормативные материалы и рекомендации научных учреждений. В процессе выполнения работы использованы различные методы исследования: расчетно - конструктивный, монографиче-

ский, абстрактно - логический, экономико - математический, а также приемы сравнительного экономического анализа, построения и обоснования моделей, определения выводов и практической реализации предложений.

Научная новизна. Научная новизна характеризуется постановкой вопроса об особенностях управления свиноводством и разработкой механизмов повышения его эффективности. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- уточнена взаимосвязь, взаимообусловленность и многоаспектность функций менеджмента в хозяйственных процессах на микро уровне, обоснованы концептуальные положения развития управления и его информационно-контрольных функций в свиноводстве;

- обоснованы положения, уточняющие сущность, содержание и место управленческого учета и контроля в системе управления свиноводческих организаций

- предложены новые направления классификации затрат на производство продукции свиноводства и методические основы управления ими в свиноводческих хозяйствующих субъектах;

- определены тенденции развития отрасли свиноводства, обоснованы организационно-экономические и информационно-контрольные механизмы процесса управления по центрам ответственности в свиноводческих хозяйствующих субъектах;

- разработаны рекомендации по совершенствованию нормативно-оперативного метода управления затратами, объемами и результатами производства продукции свиноводства на базе повышения эффективности коммуникации релевантной контрольно-аналитической и планово-учетной информации в свиноводческих организациях;

- предложены модели оптимизации производства продукции свиноводства и взаимоотношений между свиноводческими и перерабатывающими организациями в системе управления мясным подкомплексом аграрного сектора экономики.

Практическая значимость работы. Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что содержащиеся в ней методические разработки и практические рекомендации позволят: сформировать эффективно функционирующие организационно-экономические и информационно-контрольные механизмы системы управления в свиноводстве; улучшить условия функционирования и развития свиноводческих организаций, финансово-экономических показателей отрасли свиноводства, достичь зоны финансовой устойчивости и закрепления динамических тенденций экономического роста.

Также практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций по организации процесса и совершенствованию системы управления по центрам ответственности свиноводческих организаций с целью повышения эффективности производства и сбыта продукции свиноводства. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в свиноводческих хозяйствах надежный механизм управления их деятельностью посредством рациональной организации процесса менеджмента и его информационно-контрольных функций; обеспечить комплексный подход к оценке использования производственного потенциала, оптимизации производства продукции свиноводства и взаимоотношений организаций в мясном подкомплексе аграрного сектора экономики.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную на научно-практических и научно-методических конференциях ФГОУ ВПО «Ижевская ГСХА» (2003 - 2007 г.г.), ФГОУ ВПО «Оренбургский ГАУ» (2003 г.), ГОУ ВПО «Ижевский ГТУ» (2006г.).

Основные научные результаты диссертации были приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики. Теоретические положения и методические аспекты, выдвинутые в диссертации, могут быть использованы в учебном процессе

подготовки и повышении квалификации специалистов экономического профиля. По теме диссертации опубликованы 11 научных работ общим объемом 4,3 п. л., в том числе авторских 2,8 п. л.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений (5). Основное содержание работы изложено на 146 страницах машинописного текста, содержит 19 таблиц, 14 схем и рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы, определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость диссертации.

В первой главе – «Теоретические и методологические положения развития управления и его информационно – контрольных функций в свиноводстве» - исследованы теоретические аспекты и определены концептуальные решения развития управления и моделирования его информационно – контрольных функций в свиноводстве; обоснованы методологические положения по классификации и управления затратами на производство продукции свиноводства.

Во второй главе – «Организация процесса управления и его информационной базы в свиноводстве» - определены тенденции развития свиноводства и предпосылки организации эффективной системы управления в свиноводческих хозяйствующих субъектах; предложены варианты реструктуризации свиноводческих организаций и совершенствования их хозяйственного механизма; обоснованы рекомендации по организации управления и его информационно – контрольных функций по центрам ответственности в свиноводческих хозяйствующих субъектах.

В третьей главе – «Совершенствование системы управления эффективностью производства продукции свиноводства» - разработаны рекомендации по совершенствованию нормативно-оперативного метода управления и его информационно-контрольных функций в свиноводстве по модели «затраты – выпуск – результат»; предложены модели оптимизации эффективности про-

изводства продукции свиноводства, взаимоотношений свиноводческих и взаимосвязанных с ними организаций в мясном подкомплексе аграрной сферы экономики.

В заключении обобщены выводы и предложения по результатам исследования.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНИЯ И ЕГО ИНФОРМАЦИОННО- КОНТРОЛЬНЫХ ФУНКЦИЙ В СВИНОВОДСТВЕ

1.1. Развитие управления и его информационно-контрольных функций в свиноводческих организациях

Любое предприятие в современном обществе выполняет главную экономическую функцию, заключающуюся в удовлетворении нужд потребителей через посредство своих услуг или своих товаров. Отправляясь от деятельности предприятия, исходя из условий рыночной экономики, можно определить основные функции: коммерческая - нахождение клиентов, принятие заказов; техническая - изготовление и организация производства продукции; финансовая - обеспечение предприятия необходимыми средствами.

Однако в целях правильного использования всех этих средств, для достижения поставленной цели необходимо обеспечить их координацию, управления людьми и контроль за результатами. Это функции управления [109, с. 14].

Практика управления пережила достаточно длительную и глубокую эволюцию. На ранних стадиях развития капиталистического производства предприниматель-собственник, как правило, сам управлял предприятием, руководствуясь опытом и чутьем. Но развитие производства на рубеже XIX и XX веков по-новому поставило вопрос об управлении. Развитие техники и новые технологии, рост масштабов производства резко усложнили управление, выделили его в особую сферу деятельности, требующую специальных знаний. Необходимость решения проблем привела к активному обобщению опыта, к поискам эффективных методов управления производством и трудом. Возникла наука управления. Подлинным основоположником науки управления по праву считается американский инженер и исследователь Ф. Тэйлор. Ф.Тэйлер рассматривал управленческие функции: выбор цели; выбор средств; подготовка средств; контроль результатов. Принципы управления, актуальные и сегодня, разработал современник Тэйлора француз Файоль.

«Управлять, - считал он, - это вести предприятие к цели, пытаясь наилучшим образом использовать его ресурсы, обеспечивать правильный ход осуществляемых на предприятии операций: технических, коммерческих, финансовых, охраны имущества и лиц, счетных, административных» [138, с.83-84].

В современной экономической литературе приводятся различные определения управления, причем понятия «менеджмент» и «управление» используются как идентичные, взаимозаменяемые. В фундаментальном Оксфордском словаре английского языка менеджмент определяется как: «способ, манера общения с людьми; власть и искусство управления; особого ряда умелость и административная единица».

В словаре иностранных слов «менеджмент» на русский язык переводится как управление производством и как совокупность принципов, методов, средств и форм управления производством с целью повышения эффективности производства и его прибыльности [89, с.10].

А.Д.Мурашев, В.Г.Робский [100, с.66] считают, что управление удобно рассматривать как организационную работу органов по объединению и направлению усилий трудовых коллективов предприятий, организаций и учреждений на решение задач технологических, экономических и социально-политических. По мнению И.И.Сигова [142, с.32] управление производством – это необходимое усилие его функционирования, особая производственная функция целенаправленного воздействия на работников, обеспечивающая согласованность их действий в разнообразных производственных процессах. Из этого определения следует, что управление это функция системы производства.

Можно констатировать также, что управление – это процесс воздействия на управляемые параметры системы организации производства. Поэтому справедливо утверждение о том, что процессы управления и производства неотделимы. Управление немислимо без производства, и любое производство невозможно без управления [117, с.8].

Вызывает сомнение точка зрения экономистов о сущности управления

как составной части организации производства [113, с.15], поскольку они являются самостоятельными подсистемами общей системы производства.

Определение управления как структуры, на наш взгляд, является также не точным, так как каждая система, в том числе система управления, естественно, имеет определенную упорядоченность элементов, т.е. структуру. В то же время система управления может быть как в статике, так и в динамике, но это относится опять же не к правлению, а к системе управления.

По-разному трактуется также социально-экономическая сущность управления. Одни исследователи относят управление к базису, другие - к надстройке, третьи считают его специфическим проявлением экономических и подстроечных отношений одновременно. Встречаются определения самоорганизации и управления, лишенные социально-экономической и юридической сущности. В отдельных исследованиях управление по сути сводится к выбору, накоплению, хранению, переработке и выдаче информации.

Наиболее обоснованно определение сущности управления дано академиком Г.М. Лоза: «Управление – это организация деятельности людей для обеспечения производительного использования материальных ресурсов с целью выполнения поставленных задач и получения необходимых производственных результатов» [9, с.7].

Управление выступает как целенаправленное воздействие на коллектив людей, участвующих в трудовых и производственных процессах непосредственно общественного труда и включает в себя, во-первых, выработку той или иной системы целесообразных действий - управленческих решений, во-вторых, контроль за осуществлением этих действий на основе информации о ходе процесса и, в-третьих, подготовку системы последующих целесообразных действий с корректировкой на основе учета результатов предшествующего процесса.

Таким образом, управление производством означает осуществление решения, принятого людьми на основе собранной, полностью воспринятой по возможности всесторонней информации. Отсюда следует, что управление про-

изводством представляет собой выдачу командной информации, образованной на основе решений, полученных путем переработки поступившей информации. Производство представляет собой сложный организм, характеризующийся многочисленностью взаимосвязей. Важнейшая задача управления - поддержание и регулирование этих взаимосвязей через функции управления.

До настоящего времени нет однозначного решения вопроса определения понятия функции управления. От научно-обоснованного решения данного вопроса зависит объективность классификации функций, их содержание. Функции управления обусловлены многообразием общественного производства и сложностью управления им. Следствием этого является обособление отдельных видов управленческой деятельности.

Рядом экономистов [160, с.28; 189, с.9] функции управления определены как однородные, относительно самостоятельные виды (участки) управленческой деятельности, выделившиеся в процессе разделения труда в управлении. Другие экономисты [94, с.26] определяют функции управления как специализированную часть регулярной организационной деятельности информационно-управленческого характера, отличающуюся однородностью целей, действий или объектов приложения этих действий. В работе [161, с.83] указано, что функции управления являются объективно обусловленной формой проявления целенаправленного воздействия на производственные коллективы. Приведенные определения не в полном объеме раскрывают содержание функций управлений.

В наиболее общем виде толкование функций управления приведено в работе [159, с.16]: "Под функцией управления следует понимать один из видов управленческой деятельности, отличающийся единством и однородностью содержания, однотипностью средств и методов выполнения и направленный на решение определенной задачи". В данном определении содержится признак, на основании которого производится определение функции управления (единство и однородность содержания, однотипность средств и методов выполнения); указывается, что функция управления направлена на

решение только определенной задачи; обосновывается цель деятельности (решение определенной задачи).

По нашему мнению, функция управления может быть определена как целенаправленный специфический вид деятельности управленческого персонала, состоящий из совокупности конкретных видов труда, который объективно необходим для полноценного, эффективного управления производством. Анализ содержащихся в экономической литературе классификаций функций управления позволяет сделать вывод об отсутствии системного подхода к данной классификации. Авторами приводятся различные перечни функций управления.

Впервые А.Файоль обозначил основные функции управления: планирование, организация, руководство, координация и контроль [163, с. 19]. Роберт М. Фалмер считал, что процесс управления составляют четыре основных функции: планирование, организация, исполнение (иногда, называемое "руководством") и контролирование [136, с. 25]. В работе [159, с. 17, 19] наряду с основными функциями (планирование, организация, регулирование, координирование, контроль) выделен ряд специфических функций управления: общее руководство; оперативное управление производством; технико-экономическое планирование и анализ; организация труда; материально-техническое снабжение и сбыт продукции; учёт и отчётность; работа с кадрами. Б.И. Яковлевым [189, с. 9-10] функции управления в сельском хозяйстве разграничены следующим образом: общее руководство и оперативное управление производством; планирование производственно финансовой деятельности предприятия и его подразделений; организация, нормирование и оплата труда; разработка и совершенствование технологии производства; проведение профилактических, ветеринарно-санитарных и лечебных мероприятий; механизация производства и ремонтное обслуживание; материально-техническое обеспечение производства и реализация продукции; организация учета, финансов и анализа хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений; комплектование и подбор кадров; организация охраны

труда и техники безопасности; контроль за хозяйственной деятельностью и проверка исполнения.

Ряд авторов [160, с. 28-30] предлагают классифицировать функции управления на три группы: функция предварительного управления, которая в свою очередь, подразделена на функции установления целей, прогнозирования и планирование; функция оперативного управления, которая включает организацию и мотивирование; функция заключительного управления представленная контролем.

Польский экономист Ян Скалик [39, с. 21] отмечал, что воздействие на систему производства осуществляется посредством прогнозирования, проектирования, планирования, нормирования, учета, анализа, контроля и регулирования, являющиеся функциями управления. З.П. Румянцева и Н.А. Саломатин [89, с. 10] утверждали, что процесс менеджмента предполагает выполнение функций планирования, организовывания, координации, контроля, мотивации. Подобные функции выделяют В.И.Голиков [43, с. 37] и Л.С. Бляхман [58, с. 30]: планирование, организацию выполнения плана, стимулирование исполнителей, контроль исполнения и оперативное регулирование целей и плана деятельности в целом.

Анализируя имеющиеся в экономической литературе перечни функций управления, мы пришли к выводу, что подходы к этому вопросу у ученых экономистов зачастую различны. Обращает внимание и тот факт, что рядом экономистов смешиваются понятия "функции управления" и "виды управления".

В некоторых работах к видам управления относят планирование, организацию, стимулирование, оперативное регулирование, учет, контроль, инициативу и соревнование [133, с. 13]; в других - планирование, учет, анализ и регулирование [176, с. 10]; в третьих - планирование, организацию, стимулирование, анализ, учет и контроль [115, с. 18]; в четвертых - определение целей, планирование, принятие решений, организацию, контроль [187, с. 101]. Из приведенных определений можно сделать вывод о том, что под видами

управления понимаются его функции, что является необоснованным, так как вид управления и функция управления - принципиально разные понятия.

Мы считаем возможным выделить следующие основные функции управления производством: прогнозирование, планирование, нормирование, организация, контроль, регулирование, учет и анализ.

Кроме того, целесообразно разработать концептуальную модель развития управления в свиноводческих организациях с учетом его содержания и формы (рис. 1. 1).

Цели, задачи и стратегии управления	Аспекты развития содержания управления		Аспекты развития формы управления		
	Функции управления: планирование, прогнозирование, учет, контроль, анализ, организация, регулирование	Технология развития: принципы, допущения, требования, постулаты, методы (способы) управления	Механизм развития: нормативно-законодательный, организационный, организационно-компенсаторный, управляющий, управленческий, экономический, информационный, контрольный	Связи: прямые, обратные, вертикальные, горизонтальные, координации, субординации	Состав элементов: аппарат, инструменты управления, объекты управления, субъект управления
			Структура управления		
Направление развития	Процесс развития управления свиноводством				

Рис. 1. 1. Концептуальная модель развития управления в свиноводстве

Данная модель может быть использована при решении организационных и научно-практических проблем управления в свиноводческих организациях.

Поскольку в рамках данной работы мы осуществляем исследование проблем информационного обеспечения управления и развития его контрольного механизма, в дальнейшем ограничимся изучением сущности контроля и управленческого учета, их роли как функций управления и обеспечения эффективности функционирования всего механизма менеджмента.

Контроль, как экономическая категория, характеризуется неоднозначностью понятий. В отдельных работах [81, с. 6] контроль определен как процесс наблюдения и проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, осуществляемый соответствующими субъектами

управления с целью выявления отклонений от установленных параметров этой деятельности, устранения и предупреждения отрицательных явлений и тенденций. Ряд авторов [89, с. 56] рассматривают контроль как управленческую деятельность, задачей которой является количественная и качественная оценка и учет результатов работы организации. Другие [160, с. 30] уточняют, что контроль является заключительным этапом управленческого цикла и началом нового цикла, осуществляет сопоставление конечных результатов и всего процесса функционирования и управляющей системы с заранее заданными параметрами, целями и ограничениями. Следовательно, одни [81; 89] считают, что контроль осуществляется на всем протяжении управленческой деятельности, а другие [160], что действие контроля ограничено завершающей стадией управленческой деятельности.

Распространен взгляд на контроль только как на способ, с помощью которого выявляются погрешности в действиях определенных функций управления: «контроль является выражением функций учета и анализа, а также выявляет и устраняет ошибки в действиях всех функций управления – планирования, учета, анализа и регулирования» [153, с. 23].

В экономической литературе контроль рассматривается и как форма обратной связи. А. А. Годунов [42, с. 124] считает, что «место и значение контроля определяются тем, что он является способом организации обратных связей, благодаря которым орган управления получает информацию о ходе выполнения его решения. В действительности значение контроля более значительно и его нельзя ограничивать лишь формой обратной связи.

Контроль часто сводится к сравнению фактических результатов с установленными показателями и к принятию в случае необходимости корректирующих мер [53, с. 90]. Было бы неправомерным ограничивать контроль только выявлением нарушений. "Контроль не должен быть направлен на изыскание нарушений "во что бы то ни стало"; функция контроля не должна обращаться в следовательскую или сыскную. Необходимо помнить, что контроль имеет значение не только для порицания, но также и для одобрения. И

если контроль уклоняется в сторону одного лишь обнаружения нарушения, то утратит всякое значение другая, не менее важная сторона его деятельности" [129, с. 6]. К этому следует добавить, что "цель контроля — не регистрировать отрицательные, а предупреждать их" [21].

По нашему мнению, наиболее полно раскрывает сущность контроля И.А. Белобжецкий [18, с. 7]: "контроль представляет собой систему наблюдений и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при необходимости компетентным органом». Согласно данному определению контроль призван не только осуществлять проверку функционирования объектов управления, но и, что очень важно, дать оценку целесообразности и эффективности управленческих решений.

Мы считаем, что использование контроля для нужд управленческой деятельности является особо перспективным. Существующая система контроля в настоящее время в связи с расширением задач управления оказывается недостаточной с точки зрения потребностей комплексного, всестороннего определения эффективности производства и управления. Контроль является распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Он тесно слит с другими явлениями, поэтому не всегда обнаруживается его важная роль во всех без исключения процессах управления производством. В экономической литературе отсутствует единая точка зрения о месте контроля в сфере управления.

Отдельные авторы недооценивают роль контроля в управлении: одни из них считают, что "контроль не выступает как самостоятельная функция, а выполняет вспомогательную роль во всех других функциях управления" [176, с. 4], а также "контроль не является первичной, самостоятельной деятельностью [151, с. 8]; другие указывают на единство контроля с анализом [52, с. 51-52]; третьи рассматривают контроль как функциональное слагаемое

учета [2, 47, 56].

Нельзя согласиться с утверждениями, что контроль является вспомогательной и вторичной деятельностью. Звучит не аргументировано высказывание о том, что контролировать можно только то, что уже имеется. Ведь и организовывать, и руководить, и координировать, то есть осуществлять классические функции управления, можно только в отношении того, что имеется. Неправомерна и позиция Е.А. Кочерина [78, с. 116-117] по объединению трех специализированных функций управления - учета, анализа и контроля - в одну функцию "контроль".

Нам представляется верным утверждение о том, что нельзя выпячивать роль одной функции в ущерб другой; что каждая функция выполняет присущую ей роль, а тесная связь контроля с другими функциями объясняется не второстепенностью контроля, не его безоговорочным подчинением другим функциям, а взаимозависимостью и взаимодействием всех функций управления [180].

Большинство авторов работ все же справедливо считают, что контроль выступает самостоятельной функцией управления. В ранее рассмотренных работах [163, 136, 159, 189, 160, 63, 89, 43, 58] контроль отнесен к основным функциям управления. Таким образом, "контроль представляет собой самостоятельную функцию управления экономикой, не поглощает другие функции, не обслуживает их в качестве вспомогательной, а взаимодействует с ними, оказывая активное влияние на эффективность их применения" [79, с. 10].

Контроль в системе управления обеспечивает получение информации о соответствии фактического положения дел уровню, предусмотренному планами и другими решениями. Характерной особенностью контроля как функции управления является его продолжительность. Он осуществляется в течение всего времени, на всех стадиях практической реализации управленческого решения. Его основное содержание состоит, во-первых, в предупреждении незаконных и неэкономичных, с точки зрения интересов общества, хозяйственных операций на начальной стадии принятия управленческого решения;

во-вторых, в выявлении нарушений нормального хода хозяйственной деятельности и установлении их причин; в-третьих, в обобщении передового опыта хозяйственной деятельности [169, с. 8-9]. Таким образом, основное назначение контроля не столько в выявлении нарушений в области хозяйственной деятельности, сколько в их предупреждении и предотвращении.

Сфера действия контроля распространяется на все стороны многогранной производственно-хозяйственной деятельности организации. Контроль является универсальным средством получения информации по каналам обратной связи. Его информация должна быть оперативной, своевременной, понятной персоналу управления. В общей совокупности используемых в управлении сведений необходимо различать плановые, учетные, отчетные и статистические данные. Каждая из этих групп показателей играет самостоятельную роль в выполнении управленческих функций, таких как, планирование, учет, анализ.

Важным является решение вопроса о взаимодействии контроля с другими функциями управления. Рассматривая связь контроля с планированием необходимо подчеркнуть, что планирование является основой деятельности организаций, так как без него невозможно обеспечивать согласованность финансово-хозяйственной деятельности, контролировать результаты. Контроль должен проводиться не только после осуществления плановых мероприятий, но и в процессе разработки, планирования их. Характерной чертой планирования на современном этапе должна стать активизация контроля. Одновременно с осуществлением поиска альтернативных вариантов должен проводиться предварительный контроль. Целью подобного контроля является предупреждение неоптимальных управленческих решений. Для организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации важной предпосылкой является единство учетных и плановых показателей, своевременность и оперативность их учета.

В экономической литературе отсутствует также единая точка зрения о месте учета в системе управления. В одних работах [189, 159] учет назван в

числе функций управления, но в работе [159] учет отнесен не к общим функциям управления, как например, контроль, а к специфическим. А. Файоль [163], Роберт М. Фалмер [136] не считают учет функцией управления. Подобная точка зрения встречается и в работах как отечественных ученых [89, 43, 58].

Е.А. Кочерин, признавая, что учет - это функция управления, одновременно утверждает, что учет является "методом, средством, а в отдельных случаях и видом контроля" [78, с. 116]. Для того, чтобы признать или опровергнуть это утверждение, рассмотрим сущность метода контроля.

В совокупности концепций по проблеме методологии контроля наметились две позиции. Для первой из них характерна трактовка метода контроля как совокупности приемов и способов, которые использует данная экономическая наука. Так, Н.Т. Белуха отмечает, что "метод финансово-хозяйственного контроля и ревизии - это совокупность методических приемов контроля хозяйственной деятельности и её нормативно-правового регулирования" [22, с. 17]. По мнению Г.А. Соловьева, "под методами контроля следует понимать совокупность способов, с помощью которых обеспечивается непосредственное выполнение функций финансового контроля" [148, с. 23]. А.А. Шпиг определяет метод хозяйственного контроля как "систему способов, обеспечивающую предварительное, текущее и последующее изучение народными, государственными и общественными органами управления предмета хозяйственного контроля с точки зрения соблюдения законности, общенародной целесообразности и качества управления" [178, с. 19]. Ф.Ф. Бутынец интерпретирует метод контроля как "комплекс способов и приёмов, которые позволяют контролировать национальное богатство с количественной, качественной и стоимостной стороны на любую дату, а также законность и целесообразность его потребления, темпы возобновления и источники формирования" [29, с. 33].

В цитируемых определениях авторы, по существу, ставят знак равенства между методом контроля и его методическими приёмами (способами). Та-

кая точка зрения вызывает возражение, поскольку метод любой науки представляет собой непременный, органически присущий ей специфический подход к изучению её предмета. В отличие от метода науки те или иные методические (технические) приёмы и способы могут применяться или не применяться в зависимости от конкретных задач исследования.

Вторая концепция методологии контроля представлена в работах Э.А.Вознесенского. Наряду с общими методами научного познания, выработанными материалистической диалектикой, он различает специальные методы контроля, которые в свою очередь делятся, как он полагает, на более частные. По утверждению Э.А. Вознесенского, методами финансового контроля выступают счётная проверка баланса, анализ хозяйственной деятельности, документальная ревизия. Далее он подразделяет каждый из этих методов на более частные способы, позволяющие решать промежуточные, относительно "мелкие" задачи. Такими частными методами, по мнению этого автора, являются встречная проверка документов, инвентаризация денежных средств и материальных ценностей, восстановление количественного учета, контрольное сличение и другое. Впоследствии делается вывод, что "при осуществлении документальной ревизии, которая сама по себе является одним из методов контроля, широко применяются анализ и синтез, гипотеза и эксперимент, взаимообусловленность явлений. В то же время используются и частные способы (методы), основанные на вышеуказанных категориях и общих методах научного познания [36, с. 33].

Таким образом, в основу изложенной концепции положен принцип деления методологии финансового контроля на общую, основанную на законах и принципах материалистической диалектики, и частную, включающую особенности познания конкретных процессов применительно к предмету исследования данной науки. Такой подход заслуживает одобрения, поскольку он не сводит методологию контроля лишь к перечню специальных способов исследования, а включает в нее диалектико-материалистические принципы и некоторые общенаучные способы познания. С точки зрения И.А. Белобжец-

кого методология финансово-хозяйственного контроля в широком смысле слова включает две составные части: метод как общий подход к исследованию его предмета; методику как совокупность технических (методических) приёмов, подчиненных решению конкретных задач контрольных действий.

Рассмотрев существующие концепции в области методов контроля, нам представляется, что учет не может быть сведён к методу контроля. Б.В.Смирнов считает, что учёт является формой контроля. Близкой к точке зрения Б. В. Смирнова является и позиция ряда авторов [89, с. 56], рассматривающих учет в качестве главного инструмента выполнения функции контроля.

Вызывает сомнение признание учета формой контроля, поскольку форма осуществления контроля характеризует методологические аспекты и означает технику его проведения [20]. Выделяют различные формы контроля: предварительный, текущий, последующий - в зависимости от времени проведения; документальный и фактический - в зависимости от источников контрольных данных и.т.д. Таким образом, исходя из сущности и классификации форм контроля можно сделать вывод о том, что учёт не может выступать ни предварительной формой контроля, ни фактическим контролем, никакой другой формой контроля.

В работе [160, с. 30] отмечено, что "функция контроля включает функцию учета и анализа". Таким образом, учёт рассматривается как составляющая (хотя и обособленная) часть контроля. Наиболее обоснованным нам представляется подход, при котором три функции управления - учет, анализ и контроль - рассматриваются в органической взаимосвязи, определяющей важный участок технологического процесса управления. Действительно "...в процессе управления при решении целого комплекса задач, связанных с использованием ресурсов на всех стадиях производственного цикла, между собой взаимодействуют практически все функции, ибо в практике управления ни один организационно-структуризованный орган не занимается только одной общей функцией" [54, с. 17-18].

В. Г. Афанасьев [15, с. 124-125] считает учёт функцией управления и указывает: «Труд по осуществлению функции учета есть в то же время труд и по осуществлению функции контроля. Эти виды управленческого труда неразрывно связаны, и расчленив их весьма трудно». Отмечая тесную связь учета и контроля, автор, однако, не сводит контроль к учету. "Учёт – это, прежде всего, получение итоговых данных, выявление отклонений от норм. К тому же в процессе учета контролируются в основном количественные показатели. И хотя они связаны с качественными показателями, сам по себе учёт решить проблему качественного контроля не в состоянии. Контроль же предполагает получение не только количественной, но и качественной информации. Контроль - поставщик и количественной и качественной информации, тогда как учёт дает преимущественно количественную информацию" [15, с. 125].

Данное определение позволяет провести границу между функцией учёта и контроля, так, если первая обеспечивает получение лишь количественной информации, то вторая - и качественной информации.

Являясь функциями управления, бухгалтерский учет и контроль тесно взаимодействуют. Единство учетного и контрольного процессов позволяет наилучшим образом решить проблему кадров в бухгалтерской и контрольной службах. Контроль сопутствует бухгалтерскому учету на всех стадиях учета. Всё же задачи, стоящие перед контролем, более обширные, чем функции выполняемые бухгалтерским учетом. Исторический опыт развития учета и контроля в нашей стране убедительно доказывает, что задачи и функции, формы организации и методы осуществления этих важнейших их звеньев системы непосредственно связаны с теми конкретно-историческими задачами, которые стоят перед обществом на каждом этапе его развития.

Система учета и контроля - это сложная система контролирующих органов, выполняющих учетно-контрольные функции и взаимосвязанных как базисными экономическими, так и управленческими отношениями по поводу общественного воспроизводства. Функции учета и контроля направлены

на достижение основной цели системы. В.Шеметов [174, с. 20], рассматривая функции учётно-контрольной системы, отмечает, что традиционной функцией является своевременное обеспечение управленческого органа достоверной информацией об объекте управления. В современных условиях с помощью данной функции информацией обеспечивается все общество, а не только его управленческое звено. Эта функция обычно называется учётной, но не менее правомерно называть её информационной. Последний термин, на наш взгляд, более точен, поскольку в сути явления лежит обеспечение общества и управляющего звена учётной информацией, которая может возникать в ходе не только учётной, но и контрольной деятельности. Информационная функция заключается в сборе по определённым правилам и программам учётно-контрольной системой необходимых данных; их фиксирование в документах и машинных носителях; в передаче этих документов из того места, где они возникли, в место их переработки; в сводке, группировке количественных показателей, их логической и математической обработке по определенным алгоритмам; получении программного продукта этой функции - вторичной учётной информации; её передаче для дальнейшего использования отдельными коллективами или всем обществом.

Вторая функция учётно-контрольной системы - контрольная. Её выполнение позволяет управляющему органу оценить, насколько объект управления отклонился от запланированного состояния, каковы причины этого отклонения, и принять необходимое решение, адекватное возникшему отклонению. К основным функциям системы учета и контроля нужно отнести также аналитическую функцию. Её суть состоит в том, что цель данной системы не может быть достигнута только в результате выполнения информационной и контрольной функции, необходимо не просто обрабатывать учётные данные и отклонения от планируемого состояния, но и обосновывать причинно-следственные связи в экономических явлениях. Данная функция исключительно важна для повышения эффективности производства, устранения различного рода факторов, сдерживающих развитие. Однако реализация этой

функции на практике встречает значительные трудности, основными причинами которых являются: перегруженность учётно-контрольного аппарата информационной функцией; квалификационная неподготовленность работников учёта и контроля к выполнению экономического анализа; отсутствие регламентации аналитической работы в большинстве инструкций контрольно-учётного персонала; недостаточно внимание со стороны руководства организацией к выполнению аналитической работы.

В процессе практической учётно-контрольной деятельности проявляется ещё одна функция - регулятивная. Данная функция выражается в непосредственном воздействии учётно-контрольной системы на производство, т.е. в его регулировании. Предыдущие же функции являются как бы связующим звеном между объектом и субъектом управления. Существование данной функции оспаривается рядом специалистов. Так, в работе, посвященной проблемам управления обществом, такие категории персонала, как ревизоры, бухгалтера, статистики, отнесены к группе работников, не принимающих управленческих решений, а, следовательно, и не имеющих возможности непосредственного воздействия на производственные и управленческие процессы [14, с. 193].

Вряд ли с этим можно согласиться. В доказательство приведём некоторые примеры. Ревизор при проверке и в случае обнаружения грубых нарушений и злоупотреблений имеет право принять решение о прекращении работы и опечатывании кассы, складов, кладовых и других мест хранения материальных ценностей. Тем самым ревизор вмешивается в ход производственного процесса. Бухгалтер в процессе осуществления предварительного контроля за расходованием материальных ценностей принимает решение в силу объективных причин не допускать выдачи в производство партии сырья или материалов – и здесь также проявляется управленческое решение и прямое воздействие работника на ход производства.

Наличие регулятивной функции, по сути, подтверждается и в некоторых работах учёных-правоведов. Так, Ю.М. Козлов отмечает, что у ряда кон-

трольных органов имеются полномочия давать подконтрольным органам указания для устранения недостатков, а также непосредственно применять меры государственного принуждения [76, с. 63]. Вместе с тем следует признать, что выполнение учётно-контрольной системой регулятивной функции не происходит в массовом порядке. Эта функция выполняется систематически лишь на некоторых участках учётно-контрольной работы, в других случаях она выполняется эпизодически. По этим причинам данную функцию правильнее отнести к другой группе функций системы учета и контроля - специальной. Особенность функций этой группы состоит в том, что от их выполнения в конечном счёте не зависит достижение основной цели учётно-контрольной системы, однако они, безусловно, влияют на её эффективность. Специальной функцией следует считать также стимулирующую функцию. Сущность этой функции заключается в том, что хорошо налаженные учёт и контроль не только фиксируют степень рациональности использования материальных или других ресурсов, но и побуждают к экономному и бережному их использованию.

К специальным функциям учётно-контрольной системы целесообразно отнести воспитательную, причём проявление этой функции многообразно. Совершенствование учёта и контроля приводит к воспитанию у работников сознательного отношения к трудовой и производственной дисциплине, экономному и рациональному использованию материалов, электроэнергии и т.д. Таким образом, место учёта в условиях постоянного совершенствования хозяйственного механизма определяется в первую очередь сущностью выполняемых им функций. С учетом всего сказанного можно сделать вывод о том, что учёт как одна из функций управления представляет собой систему сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения хозяйственных средств и хозяйственных процессов в денежном выражении на основе натуральных и трудовых измерителей с помощью особых, свойственных ему приёмов: документации, регистрации на счетах, путем двойной записи, балансового обобщения и др.

Функции учета и контроля тесно связаны и с функцией анализа. Результативность управления организацией в значительной степени определяется уровнем организации анализа и качеством информационного обеспечения. В системе информационного обеспечения анализа особое значение имеют учётные данные, а контрольная функция зачастую проводится вместе с аналитическим рассмотрением данных учёта. По утверждению Н.Г. Чумаченко: "... посредством экономического анализа информация, характеризующая состояние анализируемого объекта, преобразуется в информационно-управляющую и информационно-советующую. Экономический анализ должен активно работать на блок принятия управленческих решений, способствовать их научному обоснованию". Утверждение отдельных авторов [31, с. 56] о том, что экономический анализ является приёмом (способом) документального контроля, мы считаем необоснованным, поскольку экономический анализ - это самостоятельная наука, а не методический приём (способ контроля). Речь в данном случае может идти лишь об использовании в контрольной работе отдельных специальных приёмов этой науки, таких, как сравнение, группировка, балансовая увязка, сетевые графики, цепные подстановки.

В экономической литературе выражается и другая точка зрения, где говорится, что анализ является самостоятельной функцией управления [159, 189, 160, 63]. Выступая как метод экономического обоснования управленческих решений, анализ становится одним из средств выполнения других функций управления [103, с. 8]. По мере совершенствования хозяйственного механизма расширяются содержание и задачи экономического анализа. Из содержания анализа вытекает его основная задача - обоснование напряженности планов, контроль за их выполнением, содействие укреплению хозяйственного расчёта и усилению режима экономии, борьба с потерями и бесхозяйственностью [145, с. 11].

Как видно из перечня задач, функцией экономического анализа является и контроль. Но в отличие от анализа, исследующего хозяйственные про-

цессы взаимосвязано, контроль во многих случаях носит локальный характер и в большей степени ориентирован на выявление отклонений, снижающих возможности интенсивного развития экономики. Взаимодействуя, контроль и анализ дополняют друг друга. Самостоятельное место функции анализа определяет специфичность предмета. Анализ имеет собственный предмет, отличный от предмета бухгалтерского учета и контроля.

Предмет экономического анализа - это хозяйственно-производственная деятельность предприятий, изучаемая под углом зрения оценки её эффективности, соответствия направленности работы каждого предприятия интересам всего общества, полного и правильного использования трудовых и материальных ресурсов, достижения максимальных результатов при минимальных затратах труда и ресурсов. Многие другие, в том числе более поздние определения, не имеют сколько-нибудь существенных различий содержательного характера. Все они отражают особый, свойственный только анализу подход к изучению экономики в её динамическом развитии, происходящем под влиянием хозяйственной деятельности.

Предмет контроля - это деятельность предприятий в соответствии с установленными законами, нормами, правилами, решениями, поручениями; процессы и явления, рассматриваемые с точки зрения возможного их несоответствия намеченными целями, планам, нормам, управленческим решениям [47, с. 19]; управленческие решения, финансовые, хозяйственные операции и процессы, оцениваемые с позиций их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности социалистической собственности [18, с. 28].

Принципиально иное содержание имеет предмет бухгалтерского учета, представляющего собой систему наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи информации о фактах хозяйственной жизни [121, с. 26]. Он ограничивается той частью процесса социалистического воспроизводства, которая может быть представлена выраженной в едином денежном измерителе информацией и включает в себя состояние и использование

средств и фондов в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные факты как первичные элементы этого процесса [122, с. 48].

Таким образом, анализ - особая функция управления, использующая совокупность таких способов воздействия на объект, большинство из которых не присущи функциям планирования, учёта и контроля. Основным источником информации, необходимой для осуществления постоянного и действенного контроля и анализа служит хозяйственный учет в трёх его видах: оперативный, бухгалтерский и статистический. Каждый из них имеет своё назначение, особенности и сферу применения. Однако все они вместе составляют единую систему.

Рассмотрев функции и задачи, решаемые учётом, анализом и контролем можно отметить, что функции экономического анализа и учёта свойством предупредительного воздействия на объект не обладают. Глубокое изучение экономических процессов и выявление резервов эффективного использования ресурсов, увеличения объема продукции происходят уже после совершения кругооборота средств предприятия. Они дают возможность улучшить работу в будущем, но никоим образом не влияют на ошибки, просчёты и различного рода незаконные действия, которые имели место в анализируемом периоде. Бессильна, в этом смысле, и функции учёта, так как в её основе лежит построение информационной модели уже завершённого кругооборота средств. Тогда как, осуществление функции контроля имеет целью не только, может быть, даже не столько выявление образовавшихся отклонений от заданного состояния объекта, сколько предупреждение их возникновения. Оценка законности и целесообразности хозяйственных операций на стадии их зарождения позволяет предотвратить те процессы, которые противоречат требованиям нормативных документов или не согласуются с целью деятельности предприятия. В этом своём значении контроль представляется нам средством превентивного регулирования хозяйственных операций, вызывающих позитивные или нежелательные изменения в объектах управления [112, с. 40].

Сложившаяся система учета и контроля в настоящее время в связи с расширением задач управления оказывается недостаточной с точки зрения потребности комплексного, всестороннего определения эффективности производства и управления. С одной стороны, традиционная система учёта не охватывает те объекты управления и элементы системы управления, значение которых в современном производстве существенно возросло. С другой стороны, финансовый контроль является лишь одним из возможных видов контроля эффективности. Так, финансовая отчетность не отражает, например, использования трудовых ресурсов, качества продукции, эффективности научных исследований и разработок и других важных аспектов и параметров производства, на конец деятельности самого высшего руководства, эффективности управленческого труда.

Важным направлением контроля в условиях хозяйственной самостоятельности организаций является контроль с точки зрения экономической эффективности деятельности организаций. С этих позиций основным организационным звеном контроля является сама организация, а сам контроль является функцией управления в части повышения эффективности хозяйствования. Управление эффективностью хозяйствования должно учитывать особенности объекта управления, специфику формирования эффективности в современных условиях, имея в виду, что они не остаются раз и навсегда данными, статичными, а быстро изменяются во времени. Поэтому учётная информация должна своевременно поступать управленческому аппарату. Это будет способствовать повышению эффективности её использования для принятия управленческих решений.

В условиях рыночных отношений повышается роль бухгалтерского учёта, как важнейшего инструмента контроля за сохранностью и рациональным использованием товарно-материальных и других ценностей хозяйствующего субъекта, выявление факторов, способствующих экономии трудовых, материальных и финансовых ресурсов, действию противозатратных механизмов и росту накоплений. Таким образом, важнейшей задачей учёта и

контроля является прогнозирование и инициативная экспертно-аналитическая оценка на перспективу различных вариантов использования имеющихся в организации ресурсов на базе изучения деятельности организации для определения вариантов её дальнейшего функционирования и развития и выработки операционных, тактических и стратегических решений, направленных на повышение эффективности производства. Все перечисленное говорит и доказывает, что учет и контроль являются общими, самостоятельными функциями управления. Это наглядно отражает ниже приведенная схема (рис. 1. 2).

Функции управления	Подфункции учета и контроля в системе управления	Стадии воспроизводства совокупного продукта		
		снабжение	производство	продажи (реализация)
1. Учет	1. 1. Управленческий	$У_1$	$У_2$	$У_3$
	1. 2. Финансовый	Φ_1	Φ_2	Φ_3
	1. 3. Оперативный	O_1	O_2	O_3
	1. 4. Статистический	C_1	C_2	C_3
	1. 5. Стратегический	$СТ_1$	$СТ_2$	$СТ_3$
2. Контроль	2. 1. Государственный	$КГ_1$	$КГ_2$	$КГ_3$
	2. 2. Ведомственный	$КВ_1$	$КВ_2$	$КВ_3$
	2. 3. Внутрихозяйственный	$ВК_1$	$ВК_2$	$ВК_3$
	2. 4. Независимый (аудит)	$НК_1$	$НК_2$	$НК_3$

Рис. 1. 2. Функционирование учета и контроля в системе управления процессами воспроизводства совокупного продукта

Из рисунка 1. 2 видно, что на пересечении граф и строк проявляются конкретные функции учета и контроля в системе управления стадиями воспроизводства совокупного продукта. Так подфункции учета $У_1$, Φ_1 , O_1 , C_1 , $СТ_1$ входят составными частями в общую учетную функцию и в систему других функций управления, раскрывающих содержание менеджмента в процессе снабжения (заготовления). Аналогично подфункции $У_2$, Φ_2 , O_2 , C_2 , $СТ_2$; $У_3$, Φ_3 , O_3 , C_3 , $СТ_3$ входят в систему всех функций управления, раскрывающих его содержание в процессах производства и сбыта продукции. Точно также можно характеризовать подфункции контроля в системе управления.

Из данной схемы следует также, что, зная содержание управления стадиями воспроизводства, можно эффективно ими управлять в современных условиях, а все это зависит от состояния информационной базы менеджмента, то есть развития управленческого учета. Структурно управленческий учет в хозяйствующих субъектах может функционировать в виде относительно дифференцирующей организованной системы, подразделяющейся на соответствующие информационным потребностям управления подсистемы (рис. 1. 3).

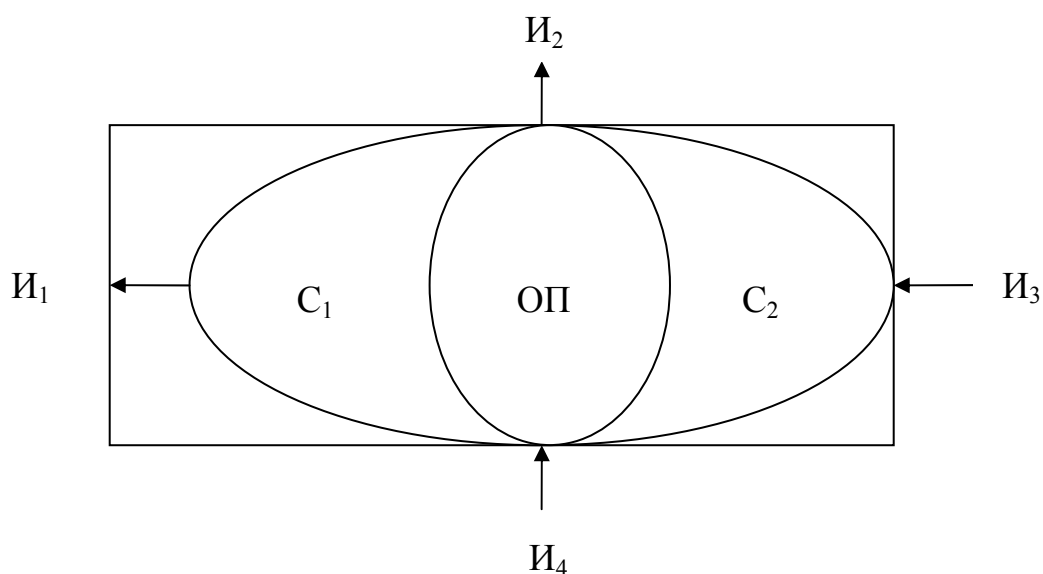


Рис. 1. 3. Взаимосвязь и соотношение подсистем управленческого учета

Условные обозначения к рис. 1. 2: область $C_1 + C_2 + ОП$ – управленческий учет в широком смысле, область $C_1 + C_2$ – стратегический управленческий учет, область ОП – оперативно-производственный учет. Точка $И_1$ означает информационное обеспечение системы внутреннего управления организации, $И_2$ – информационное обеспечение составления финансовой отчетности для внешних пользователей, $И_3$ – стратегический учет внешней информации в условиях неопределенности, риска, инфляции, существенного изменения в налоговой политике и др., $И_4$ – оперативная интерпретация внешней информации для удовлетворения новых информационных потребностей управления предприятием. Аналогично можно отразить структуру внутрихозяйственного контроля, который может дифференцироваться на подсистемы: ревизия наблюдательного совета; внутренний аудит; самоконтроль; общест-

венный контроль на хозяйственном уровне.

1. 2. Сущность, содержание и место управленческого учета и контроля в системе управления свиноводством

Исторически возникновение управленческого учета связано с развитием промышленности и науки об управлении. Этот учет получил современную форму благодаря работам известного американского ученого Роберта Энтони. Становление и развитие управленческого учета связано с калькуляционным учетом, а поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство продукции (работ, услуг). На развитие управленческого учета существенное влияние оказали развитие информационных технологий и возрастающие потребности информации в системе управления. Термин «Управленческий учет» возник как перевод англосаксонского термина «management accounting». Исследования многих ученых свидетельствуют, что управленческий учет как отдельная отрасль теоретических и прикладных знаний появился в передовых странах запада в 50-е годы, а широкое распространение получил в 60-70 годах XX в., как альтернатива финансовому учету [147, с. 191-192].

В настоящее время среди специалистов нет единого мнения по вопросам о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, теории учета. Поэтому в современных условиях даже небольшой стабилизации экономики, когда в организациях активно развивается искусство самоуправления и получают более широкое применение экономические методы управления, ориентированные на получение максимальной прибыли, особенно важно и актуально осознать явление управленческого учета и его применимость в сельском хозяйстве, в том числе в свиноводстве. Для этого необходимо познание и осмысление западного управленческого учета, а также возможностей отечественной учетно-аналитической школы, ее прогрессивных методов, их использования в сочетании с методами из международного опыта бухгалтерского учета в условиях рынка. О сущности управленческого учета в экономической литературе встречаются самые разные точки зрения [154; 50; 127; 32; 61; 68; 146; 141; 107; 51; 135].

Одни авторы сущность управленческого учета видят лишь в сборе информации для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), другие авторы - слишком широко. Так, Г.М.Лисович и И.Ю.Ткаченко характеризуют управленческий учет как систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия [84; 66, с. 29].

Мы считаем, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета для объективного отражения фактов хозяйственных процессов (снабжения, производства, продажи), а также подготовки и представления информации внутренним пользователям, необходимой для контроля, анализа, принятия управленческих решений, регулирования, планирования и прогнозирования [7]. Приблизительно такое же мнение высказывают известные российские ученые А.Д.Шеремет, А.Д.Шапигузов, В.П.Суйц [162, с. 17] и др.[34, с. 12].

Таким образом, управленческий учет служит должностным лицам (администрации и менеджерам организации) внутри организации, представляя им информацию для принятия решения, планирования, контроля и регулирования. Отсюда следует, что управленческий учет не является системой планирования и контроля (как это утверждают отдельные авторы). Он является информационной базой всех функций управления и способствует координации работы всех экономических служб организации. В этом заключается интегрирующая роль не системы управленческого учета, а управленческой бухгалтерии экономического субъекта. Зарубежные ученые Л.Килоуф и В.Лейнпгер, С.Ройборн считают: "Управленческий учет - это процесс поиска, измерения, накопления, анализа, обработки, объяснения и обмена финансовой информацией, используемой управлением предприятия в целях планирования и контроля за деятельностью предприятия для обеспечения постоянной ответственности персонала фирмы за рациональное использование ее ресурсов" [192; 193]. Дж.Арнольд и Т.Хоуп определяют управленческий учет как

систему накопления и обработки информации для менеджеров, применяющих управленческие решения о путях и методах распределения внутренних ресурсов предприятия [191]. Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер и С.Датар отмечают: "Система управленческого учета существует для внутренних пользователей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации. Центральной идеей управленческого учета является принцип «разные затраты для различных целей» [170, с.8].

Управленческий учет основывается на статической и динамической теории бухгалтерского учета и охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования в управлении организацией и ее сегментами. При этом информация управленческим аппаратом используется для планирования, прогнозирования, контроля, анализа, принятия управленческих решений и регулирования. Процесс подготовки такой информации включает: выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому персоналу (менеджерам, специалистам и т.д.) для осуществления функций управления. Этот процесс может существенно отличаться от того, который используется в финансовом учете. Несмотря на большие различия между управленческим и финансовым учетом, большинство элементов финансового учета можно найти в управленческом учете. Это касается объективности и оперативности первичной информации. Носителями такой информации являются первичные документы. Иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации.

Все выше изложенное позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет - это не вид учета, как считают отдельные авторы [84, с. 10; 34, с. 14], а подсистема общей системы бухгалтерского учета. Она углубляет и конкретизирует бухгалтерский учет на аналитическом уровне для более эффективного выполнения предписанных функций и обслуживания других функций управления (планирования, контроля и регулирования и др.). Управленческий учет - связующее

звено между учетным процессом и управлением организацией. Скорее всего, управленческий учет по отношению ко всей системе стратегического управления должен выступать как один из элементов, способствующих реализации стратегического плана организации путем предоставления для системы управления соответствующей информации; использования краткосрочных тактик (бюджетов, норм, лимитов); соблюдения разработанной учетной политики (руководство для действий и принятия учетных решений); соблюдения последовательности всех принятых в организации правил ведения управленческого учета [7]. Понимание сущности управленческого учета необходимо и для того, чтобы не допустить ошибки при внедрении данной системы, так как этот учет может отличаться вариантностью, методическими и техническими аспектами. При определении сущности и назначения управленческого учета, на наш взгляд, необходимо исходить из содержания управления управляемых объектов как системы общих функций, состоящей из конкретных подфункций. Содержание управления управляемых объектов раскрывается, путем упорядочения потоков входной и выходной информации, а также прямых, внутренних, горизонтальных и обратных связей управляющей системы и управляемых объектов посредством коммуникационного процесса (коммуникации между организацией и ее средой; уровнями, подразделениями и отделами и т.д.), т.е. обмена информацией, источником которой является бухгалтерский управленческий учет [7].

Зная содержание управленческого учета и через него раскрывая содержание фактов об управляемой системе можно эффективно управлять процессами производства совокупного продукта. Также можно сделать вывод о том, что управленческий учет тесно увязывает интересы всех служб управления, всех внутренних пользователей информации, обеспечивает взаимодействие управляющей и управляемой системы, «фильтрует» исходные данные, отбрасывая не относящиеся к делу и оставляя только релевантные сведения, которые после обработки превращаются в полезную, ценную и уместную информацию для принятия управленческих решений. Информационной базой управленческого учета являются: бухгалтерский учет, оперативно-технический учет, статистический

учет, а также технологические и другие данные. Реализация содержания управленческого учета осуществляется через функции управления: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ хозяйственной деятельности, организация деятельности, контроль и регулирование. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета с функциями прогнозирования, планирования, организации, экономического анализа, контроля и регулирования [7].

Виды деятельности, происходящие в реальной действительности, в управленческом учете фиксируются (входная информация), в учетной информационной системе обрабатывается и составляется выходная информация, отвечающая различным требованиям управления. Выступая, как подсистема бухгалтерской системы информации, управленческий учет одновременно становится методом и инструментарием обоснования управленческих решений. Он становится также одним из средств для успешного выполнения других функций управления посредством коммуникационных процессов между управляющей системой и управляемой системой по всем иерархическим уровням управления (рис. 1. 4) [7]. Этим и определяется место управленческого учета в системе управления организацией и ее сегментами (центрами ответственности). Управление организацией и ее сегментами через коммуникационные процессы обмена информации управленческого учета происходит путем формирования информации об отклонениях от норм (лимитов, нормативов, смет и др.) затрат, себестоимости по местам возникновения, носителям затрат, объектам учета затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам. Эти сведения предварительно систематизируются, обобщаются путем интерпретации и передаются менеджерам в виде понимаемой, уместной информации для принятия управленческих решений.

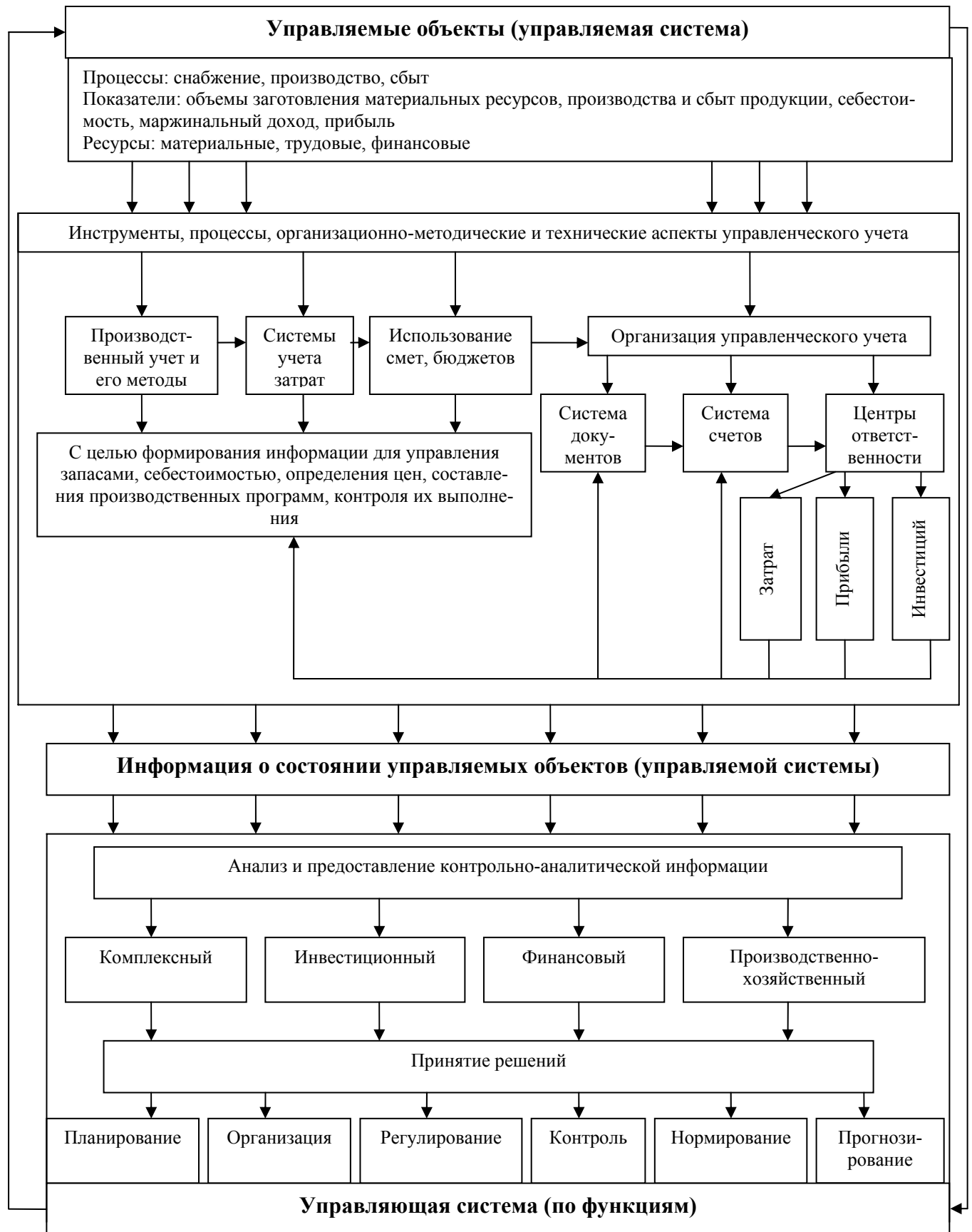


Рис. 1. 4. Функциональная модель управленческого учета и его взаимосвязь с другими функциями системы управления организацией

Кроме того, управленческий учет формирует реальную информацию, начиная с подразделений (центров ответственности) или даже отдельных видов производств и кончая организацией в целом, об объемах заготовок материально - производственных запасов, о производстве продукции, выполнении работ (оказании услуг) в натуральных и стоимостных единицах измерений. Эта информация используется для оперативного расчета маржинального дохода и прибыли по видам производств, сегментам и в целом по организации путем применения внутрихозяйственных трансфертных цен. Такая последовательность процессов и формирования информации управленческого учета полностью отвечает модели управления «затраты - выпуск - результат».

Таким образом, управленческий учет в современных условиях в сельском хозяйстве, а конкретно в свиноводстве, должен использоваться с целью эффективного управления организацией в рыночных условиях. Эффективность управленческого учета, а также контроля в системе управления свиноводством во многом зависит от формируемой информации в системе учета и внутрихозяйственного контроля. Эта информация должна быть релевантной (смысловой), а также надежной, уместной, понимаемой и полезной для принятия управленческих решений (рис. 1. 5).

При этом качество информации для нужд управления достигается путем соблюдения требований (правил) управленческого учета, а также использования его допущений (предположений) в процессе организации, непосредственного осуществления и завершения учетного обеспечения каждой хозяйственной операции. Кроме того, информация управленческого учета должна подвергаться контролю с целью принятия управленческих решений.

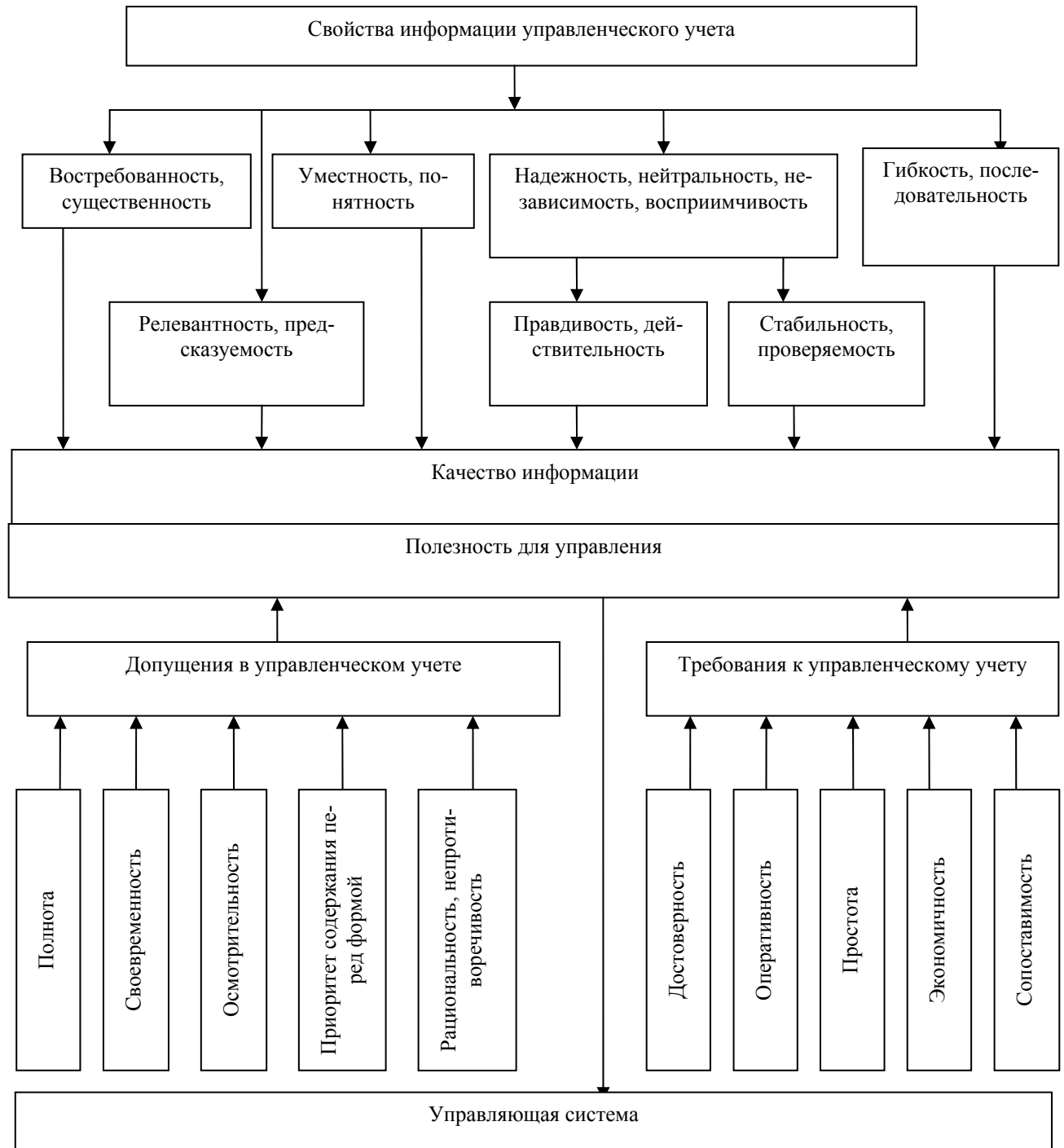


Рис. 1. 5. Свойства и качество информации управленческого учета в системе управления производством продукции свиноводства

Контроль, являясь функцией управления, подчинен решению задач управляющей системы. Именно поэтому назначение контроля соответствует целям управления, которые определяются закономерностями развития экономической и политической системы. В то же время следует отметить и различие задач, стоящих перед управлением и контролем. Формирование целей

объектов управления и внешних условий их достижения - прерогатива управления, а предупреждение возникновения отклонений от намеченных целей, выявление отклонений в деятельности этих объектов и информирование об их состоянии либо поведении органов управления - задачи контроля. Понятие «контроль и управление» можно характеризовать в трех основных направлениях: контроль как системная и конструктивная деятельность руководителей, органов управления, одна из их основных управленческих функций, то есть контроль как деятельность; контроль как завершающая стадия процесса управления, сердцевиной которой является механизм обратной связи; контроль как неотъемлемая составляющая процесса принятия и реализации управленческих решений, непрерывно участвующая в этом процессе от его начала до завершения [95, с. 13].

Элементами системы контроля являются: субъект контроля; объект контроля; предмет контроля; метод контроля; техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; информационный анализ результатов контроля; субъект (возможно, эксперт), принимающий решение по результатам контроля; результаты контроля. По объектам контроля выделяют систему, подсистему и элемент. Такое деление позволяет решать задачи контроля на любом уровне - от хозяйства в целом до конкретной операции. Субъектами контроля являются руководители предприятия и хозрасчетных подразделений, отдельные работники, общественные организации. Таким образом, в систему контроля вовлекаются как руководители и специалисты хозяйства, так и непосредственно исполнители работ.

При рассмотрении данного вопроса нельзя обойти стороной классификацию контроля. Контроль можно классифицировать на основании следующих основных признаков: по времени осуществления; по источникам проверяемых данных; по методам осуществления и др.

По времени проведения контроль классифицируют как предварительный, текущий и последующий. Хотя некоторые авторы подразделяют контроль на два вида: предварительный и текущий [95, с. 15-22; 97, с. 10-13; 149, с. 17].

Мы полагаем, что с их мнением нельзя согласиться. Указанные авторы игнорируют последующий контроль, который реально проводится аудиторами при обязательном аудите годовой бухгалтерской отчетности, органами государственного контроля при проведении ревизий и т.д.

Предварительный контроль осуществляется до проведения хозяйственной операции, которая подлежит контролю. Основная цель предварительного контроля - своевременное пресечение незаконного и нерационального использования средств, любых посягательств на собственность в какой бы форме она и не проявлялась. Предварительный контроль является наиболее эффективным, так как он предусматривает экономическую оценку перед осуществлением операций и призван не допустить нарушений действующих нормативов. В экономической литературе он раскрыт недостаточно и поэтому на практике осуществляется без должной системы. С использованием принципа предварительного контроля строится система нормативного метода учета и управления.

Сущность текущего контроля состоит в повседневности проведения. Текущий контроль осуществляется в процессе совершения производственных, хозяйственных и финансовых операций на соответствующих участках работы предприятия и позволяет в процессе выполнения задания оперативно вмешиваться в технологию производства и своевременно принимать решения, стимулирующие положительные отклонения, пресекающие и предотвращающие отрицательные явления и отклонения. Бобыр С.И. [25, с. 27], Митрофанов В.М. [97, с. 43] и другие авторы этот вид контроля называют также оперативным, что, по нашему мнению, не допустимо, поскольку оперативный контроль правильнее было бы считать свойством контроля. Здесь мы согласны с точкой зрения Сопко В.В. и других, которые считают, что оперативный контроль отличается от предварительного, текущего и последующего, прежде всего своей способностью повлиять на быстрое, своевременное устранение недостатков, на правильность осуществления хозяйственных операций и действий должностных лиц [149, с. 116]. Особенно эффективным, на наш взгляд, является со-

единение предварительного и текущего контроля.

Последующий контроль проводится после осуществления хозяйственной операции. Он позволяет обнаружить уже допущенные недостатки и обобщить положительный опыт. Его цель - установить правильность, законность, своевременность и экономическую целесообразность совершенных хозяйственных операций, вскрыть упущения и недостатки в работе контрольного объекта, факты бесхозяйственности и хищений и разработать меры по их ликвидации. Очевидно, что в практике производства наиболее эффективным является использование всех видов контроля - предварительного, текущего и последующего.

Кроме того, отдельные авторы не ограничиваются общепринятым делением на три группы, выделяя в процессе контроля следующие его виды: фьючерсный, проектный, результативно-целевой, объектный и аналитический. В отдельных случаях до момента постановки цели возникает необходимость в проверке существующей организации хозяйствующего субъекта. Такой контроль имеет фьючерсный характер, позволяя на предварительной стадии выявить реальность и целесообразность достижения конкретной цели в обозримом будущем. Главной целью проектного контроля является контроль правильности формулирования цели, предпосылок и стратегии до фактического начала деятельности, что позволяет своевременно провести анализ структурных, качественных и количественных параметров для достижения поставленных задач. Результативно-целевой контроль осуществляется непосредственно в ходе выполнения работ, базируется на промежуточных результатах, выявленных в процессе деятельности. Аналитический же контроль проводится после проведения самих работ и достижения поставленной цели и является базой для анализа и оценки эффективности организации работы хозяйствующего субъекта и применения конкретных контролирующих действий.

По источникам проверяемых данных контроль делится на фактический и документальный. Под документальным контролем следует понимать такие проверки деятельности предприятий и совершенных хозяйственных и финансовых операций, которые осуществляются по данным первичных документов, за-

писей в регистрах синтетического и аналитического учета, отчетности, проектно-сметной и другой документации. Фактический контроль - это проверка фактического наличия и действительного состояния основных и оборотных средств, средств обращения путем пересчета, взвешивания, обмера и т.п. Авторы едины в том, что необходимым является использование целой системы способов (методических приемов) документального и фактического контроля [128; 28].

По длительности контрольных действий контроль делят на систематический (или повторяющийся) и периодический. Первый из них проводится постоянно по мере осуществления хозяйственных операций, а второй - периодически, по мере необходимости. Кроме того, по полноте охвата контроль подразделяют на сплошной и выборочный.

В то же время многогранность характера контроля в системе управления проявляется в том, что контроль на практике осуществляется в следующих видах: государственный финансовый контроль обеспечивает интересы государства и общества, проверяет выполнение обязательств физических и юридических лиц перед государством и соблюдение законности; внутрихозяйственный контроль защищает интересы организации и ее коллектива от злоупотреблений, хищений и бесхозяйственности, а также обеспечивает повышение эффективности его хозяйственной деятельности. Внутрихозяйственный контроль осуществляют администрация предприятия, бухгалтерия, служба внутреннего аудита, общественные организации; ведомственный контроль возможен в рамках государственного сектора и акционерных организаций, когда предприятие имеет вертикальную структуру управления с традиционными отношениями между вышестоящими и нижестоящими инстанциями. Действующими в настоящее время органами ведомственного контроля являются контрольно-ревизионные или учетные подразделения соответствующих отраслевых министерств и ведомств. Необходимость в ведомственном контроле может возникнуть и в частных предпринимательских фирмах, имеющих сложную вертикальную структуру.

В условиях рыночной экономики объективно возникает новый вид контроля - независимый внешний финансовый контроль - аудит. Он состоит в организации системы проверки соответствия реальности публикуемой финансовой отчетности для внешнего пользователя, в целях обеспечения гласности и открытости для общественного контроля, создания среды доверия в обществе к рынку капитала, а также оказания различного рода консультационных услуг. Появлению в России нового способа организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов - института аудита – способствовали следующие объективные причины: влияние развития предпринимательства и рынка капитала, вызванное разделением интересов со стороны администрации предприятий, собственников и инвесторов; зависимость последствий принятых решений от качества информации; необходимость специальной квалификации для проверки информации; недоступность получения требуемой информации, так как пользователи не могут получить ее самостоятельно и в срок; отсутствие специальных знаний у партнеров для проверки достоверности и актуальности отчетных показателей; усложнение хозяйственных операций, а, следовательно, и процесса отражения их в учете, что увеличивает вероятность получения неточной информации; необходимость создания финансовых фондов, которые обеспечивали бы экономическую устойчивость, гарантировали бы собственникам (акционерам, пайщикам) и кредиторам их материальные вклады; острая необходимость в форме контроля, включая консалтинг и правовую помощь, приводящую к повышению эффективности коммерческой деятельности экономических субъектов, что отвечает государственным интересам в условиях рынка. Система аудита как особая и самостоятельная организационная форма контроля - новое явление в практике российского учета и контроля. Эта система пока еще не завершена, она формируется во многом по методу проб и ошибок, поэтому в действии дает немало сбоев. В настоящее время очень важно обобщить накопленный опыт в этой области и теоретически обосновать основные направления повышения качества аудита как важного инструмента государственного регулирования

экономики. Надо отметить, что в отечественной и переводной литературе значительно расходятся трактовки некоторых понятий и определений, касающихся контроля и аудита.

В современных условиях сельскохозяйственного производства особое значение в системе управления эффективностью производства продукции свиноводства имеет организация внутреннего аудита. Основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении системы управления необходимой контрольно-аналитической информацией для принятия научно-обоснованных решений и в защите законных имущественных интересов собственников организаций.

1. 3. Методологические аспекты управления затратами на производстве продукции свиноводства на базе их классификации в планировании и управленческом учете

Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать (нормировать) и учитывать в системе управления без надлежащей научно обоснованной их классификации. В теоретических исследованиях различных авторов, а также в учебниках и учебных пособиях по учету и экономике насчитывается до двенадцати и более признаков классификации затрат [123, с. 3; 83, с. 10-18; 19, с. 150; 30, с. 189; 106, с. 18].

Анализ предлагаемых в экономической литературе признаков классификации издержек производства показал, что содержание затрат, объединенных по тому или иному признаку, у многих авторов не едино. В вышеуказанных работах их авторы рассматривают общие вопросы классификации затрат применительно к планированию, учету затрат и исчислению себестоимости продукции в основных отраслях сельскохозяйственного производства. Однако, на наш взгляд, необходимо учитывать также потребности современной системы управления в информации не только для учета и планирования затрат, но и их нормирования, контроля, анализа, регулирования, а также специфические особенности производства внутри отдельных основных отраслей, в том числе свиноводства. Для более глубокого изучения данной проблемы необходимо изучить также класси-

фикации затрат в западных странах рыночной экономики. Так, если в отечественном управленческом учете выделяется большое число признаков классификации, каждый из которых имеет самостоятельное значение, то в западном управленческом учете отсутствуют детальные классификации. Здесь принято выделять следующие элементы затрат: 1) прямые затраты на материалы; 2) прямые затраты на рабочую силу; 3) другие прямые затраты; 4) общехозяйственные (косвенные) расходы [188, с.314-315]. Сравнивая системы классификации затрат, применяемых в отечественном и западном учете, С.А.Николаева отмечает, что единая классификация затрат для всех отраслей экономики была преимуществом отечественного учета перед западным, где отсутствуют подобные единые классификации затрат [106]. Вместе с тем, в отечественном учете и за рубежом имеют место классификации затрат на основные - накладные, прямые - косвенные, переменные - постоянные для управления себестоимостью. Однако в зарубежных странах каждая организация в своей системе производственного учета самостоятельно разрабатывает и использует для управления затратами свою номенклатуру затрат. В то же время и в отечественном учете и за рубежом классификация затрат по определенным признакам носит условный характер, часто заменяется одно понятие другим (например: косвенные и накладные, основные и постоянные). В отечественной теории и практике с доминирующим мнением об абсолютной точности данных бухгалтерского учета и с простым различным толкованием одних и тех же затрат в работах многих авторов по данной проблеме, без учета практического значения, получается иногда множество классификационных групп, дублирующих друг друга.

На наш взгляд, при разработке классификации затрат по тому или иному признаку необходимо учитывать: особенности технологии и организации производства внутри отдельных отраслей и подотраслей сельского хозяйства, обуславливающие формирование специфических видов затрат; специфичность объектов производства, объектов планирования, учета затрат и объектов калькуляции как биологических активов; внутрихозяйственные экономические и производственные отношения при различных формах организации производства, труда и его

оплаты; форму собственности в данной организации, ее организационно-правовую форму, организационную структуру и структуру управления хозяйствующего субъекта; предпосылки и необходимость внедрения управленческого учета, стратегического планирования и управления, обусловленные экономическими условиями рыночной экономики и свободной производственной деятельностью сельскохозяйственных организаций; возможность внедрения различных методов производственного планирования, учета и их оптимизации при использовании в сочетании между собой и различными системами планирования, учета затрат (директ - costing, стандарт - cost и др.); уровень квалификации работников всех экономических служб и оснащенность их деятельности современными средствами вычислительной техники и средствами коммуникаций информации; инфляционные процессы и дотационную политику государства по отношению к сельскому хозяйству; необходимость, потребность и востребованность полезной, уместной и гибкой информации о производственной деятельности для управления. По нашему мнению, затраты в первую очередь необходимо группировать по экономическому содержанию. Классификация затрат по экономическому содержанию в сельском хозяйстве необходима для определения соотношения в издержках производства затрат на потребление живого и овеществленного труда при производстве отдельных видов продукции (основной, сопряженной и побочной продукции по их конкретным видам) и в целом по отрасли, а также для анализа производительности труда.

По отношению к технологическому процессу производства большинство экономистов затраты подразделяют на основные и накладные расходы. Действительно, основные издержки неразрывно связаны с технологическим процессом производства продукции. Они входят в состав конкретного объекта производства (продукта) и, справедливо по выражению К.Маркса, составляют «...главную субстанцию продукта» [87, с. 194]. В свиноводстве к группе основных затрат, непосредственно связанных с технологией производства продукции, относятся затраты на оплату труда производственных работников, затраты на корма, удобрения, средства защиты животных, затраты на содержание основных средств, работы и

услуги и другие основные затраты. Эти расходы в структуре себестоимости продукции свиноводства в анализируемых хозяйствах колеблются в пределах 80-90%. Следовательно, эти затраты являются основными не только по характеру их участия в процессе производства, но и по удельному весу в себестоимости продукции.

К накладным расходам относятся затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством. Деление затрат на основные и накладные имеет важное практическое значение в формировании себестоимости продукции. Сокращение основных расходов возможно в определенных нормах и связано конкретно с технологическими условиями производства. При улучшении организации производства, расходы по управлению можно сократить без ущерба производству. По способу отнесения (или методу распределения) на объекты производства (учета затрат, планирования и калькуляции), затраты подразделяются на прямые и косвенные. «Прямые затраты, отмечал М.З. Пизенгольц - непосредственно относятся к возделыванию отдельных культур (или групп культур), к выполнению отдельных видов работ, содержанию определенных групп скота» [125, с. 14]. Аналогичные определения прямых затрат давали в своих работах В.К. Радостовец [132, с.10-14] и И.А. Ламыкин [83, с.12], с чем нельзя не согласиться.

Деление производственных затрат на прямые и косвенные имеет определенное сходство с разделением их на основные и накладные. Поэтому в хозяйственной практике вместо двух видов классификации обычно применяется одна общая классификация затрат с делением всех затрат на прямые и косвенные.

Следует отметить, что градация затрат на прямые и косвенные носит несколько условный характер. Она, как известно, в сельском хозяйстве применяется по отношению к отдельному объекту производства. Это обусловлено сложностью сельскохозяйственного производства. И вряд ли можно полностью согласиться с мнением ряда авторов, которые применяют группировку затрат на прямые и косвенные лишь по отношению к отдельному продукту. Если исходить из группировки издержек на прямые и косвенные применительно к отдельному

продукту, то в производстве продукции отдельных сельскохозяйственных животных прямых затрат не будет вообще, так как от них получают несколько видов продукции (основная, сопряженная, побочная). В данном случае прямые расходы по отношению к объекту производства будут являться косвенными применительно к отдельному продукту. Следует отметить также, что отождествление на практике основных затрат с прямыми и накладных - с косвенными связано с тем, что деление затрат по отношению к технологическому процессу производства на основные и накладные не совсем точно характеризуют их целевой характер. Поэтому представляется целесообразным подразделять их по данному признаку на основные - технологические и на организационно-управленческие. Такое название будет более полно отражать их характер и назначение [7].

В экономической литературе почти все авторы отечественной теории учета и практики планирования признают признак классификации издержек производства по отношению к объему производства на переменные и постоянные расходы. В практике же учета затрат и исчисления себестоимости продукции такое деление затрат в свиноводческих организациях не используется. Это отчасти объясняется слабой организацией аналитической работы, когда в системе управления не используется модель «затраты - выпуск - результат», а в системе контроля не выявляются отклонения затрат от их нормативов, вызванные изменениями объемов производства и т.д. Однако уже в настоящее время с внедрением в хозяйствах экономических методов управления и связанных с ним прогрессивных методов производственного учета затрат, роль классификации затрат по отношению к объему производства значительно возрастает. Поэтому здесь, по нашему мнению, необходимо обоснованное определение состава групп затрат по отношению к объему производства в сельском хозяйстве. По данной проблеме также отсутствует единое мнение среди отечественных ученых - экономистов. Так, Н.Г. Белов [19], И.А. Ламыкин [83], И.С.Мацкевичус [88] подразделяют затраты по отношению к объему производства на постоянные и переменные, П.С. Безруких [17], М.И. Карауш [65], П.П. Новиченко [108] - на условно - переменные и условно - постоянные, В.Б. Ивашкевич [60], Л.З. Шнейдман [177] - на переменные, условно

- переменные и постоянные затраты.

Деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что затраты по-разному реагируют на изменения объема производства. Одни из них изменяются прямопропорционально объему производства, другие - скачкообразно, третьи - мало зависят от объема производства, остаются иногда неизменными или изменяются незначительно. При прочих равных условиях переменные затраты изменяются с изменением объема получаемой продукции или выполненных работ. Доля же постоянных расходов в издержках производства продукции тем меньше, чем больше получено продукции в отчетном периоде и наоборот. Поэтому деление затрат в свиноводстве на переменные и постоянные позволяет определять динамичность и зависимость затрат от различных факторов, осуществлять оперативный контроль за издержками подразделений предприятия, выявлять роль и место отдельных видов затрат в процессе производства, а также принимать объективные управленческие решения по снижению себестоимости. Хозяйственная практика в условиях рынка требует информации для управления на различных этапах и уровнях о прямых и косвенных, переменных и постоянных, релевантных и нерелевантных, регулируемых и нерегулируемых затратах. Поэтому деление издержек на различные группы исходит из целей и задач организации планирования и управленческого учета: а) потребность в получении не столько разрозненной, а скорее детальной информации в обобщенном виде, которая должна быть извлечена из планово-учетных записей; б) большего интереса к получению информации, которая является уместной и гибкой, чем полностью объективной и даже достоверной; в) достаточной гибкости и полезности информации для использования в разнообразных ситуациях по принятию решений; г) приоритета быстроты требуемой информации над ее точностью [39, с.70-92; 51].

При этом в практической деятельности строго соблюдается принцип «различные издержки для решения различных целей и управленческих задач». Классификация затрат по отношению к объему производства на постоянные и переменные лучше отражает рыночные условия ценообразования, позволяет более

объективно определять предельный и чистый доход от производства как товарных видов, так и не товарных видов продукции, что очень важно для сегментов и в целом для сельскохозяйственной организации, учитывать прибыль путем прямого сопоставления понесенных расходов с поступлениями, приблизить сроки отражения в учете сделок по продаже ко времени понесенных расходов. Аналогичное мнение по данному вопросу высказывают отдельные известные ученые нашей страны [119].

Вместе с тем, деление затрат по отношению к объему производства на постоянные и переменные является условным. Так, прямая пропорциональность переменных издержек прослеживается не всегда, например, при перерасходе кормов, средств защиты животных затраты возрастают быстрее, чем объем продукции. В этой ситуации прослеживается не прямопропорциональная зависимость, а проявляется опережающий характер этих расходов.

В другой ситуации при экономном расходовании средств, при интенсивном ведении хозяйства, эти же затраты могут проявить себя как регрессивные, то есть отстающие от роста объема производства. Некоторые затраты изменяются скачкообразно. Кроме того, в сельском хозяйстве, в том числе в свиноводстве, объемы производства продукции бывают известны только после откорма скота и т.п. Отсюда следует, что процесс использования указанной классификации затрат в конце производственного цикла мало полезен для принятия каких-либо управленческих решений. Поэтому мы предлагаем затраты по отношению к объему производства на первом этапе (до определения валовой продукции) делить применительно к количеству обслуживаемых голов свиней в свиноводстве. На втором этапе (после определения или установления валового производства продукции) затраты необходимо делить применительно к объему производства продукции в количественном и стоимостном выражении с целью управления. При этом предлагаются следующие группы затрат по данному признаку: а) чистые переменные затраты (ЧПЗ); б) чистые постоянные затраты (ЧОЗ) (таблица 1. 1).

Таблица 1. 1

Классификация затрат по отношению к объему производства в свиноводстве

Статьи и элементы затрат	Объем производства			
	Количество голов свиней		Продукция, ц	
	Чистые переменные затраты	Чистые постоянные затраты	Чистые переменные затраты	Чистые постоянные затраты
1	2	3	4	5
Оплата труда, в т. ч. доплаты:				
а) производственным работникам за объемы работ в расчете на голову;	ЧПЗ	-	-	-
б) производственным работникам за объемы выпущенной продукции в количественном или стоимостном выражении;	-	-	ЧПЗ	-
в) бригадирам, зав. фермам и др.;	ЧПЗ	-	-	-
г) руководителям и специалистам отрасли (отделения);	-	ЧОЗ	-	ЧОЗ
д) доплаты или премии за выполненный объем работ в расчете на голову животного;	ЧПЗ	-	-	-
е) доплаты и премии за объемы продукции;	-	-	ЧПЗ	-
ж) оплата труда административно-управленческому персоналу;	-	ЧОЗ	-	ЧОЗ
з) отчисления на социальные нужды пропорционально оплаты труда;	ЧПЗ	ЧОЗ	ЧПЗ	ЧОЗ
2. Корма и подстилка	ЧПЗ	-	-	-
3. Средства защиты животных	ЧПЗ	-	-	-
4. Содержание основных средств:				
а) ГСМ;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
б) оплата труда с отчислениями на социальные нужды;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
в) оплата труда с отчислениями работников, обслуживающих ОС узко-специализированного назначения;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
г) затраты на ремонт ОС, участвующих непосредственного в процессе производства;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
д) амортизация и арендная плата по ОС;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
6. Работы и услуги:				
а) грузовых и бортовых автомашин;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
б) автомашин спецназначения;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
в) тракторов, в т. ч. транспортных;	ЧПЗ	-	-	-
г) живой тягловой силы, гужевого транспорта;	ЧПЗ	-	-	-

Продолжение таблицы 1. 1

1	2	3	4	5
д) электроснабжение;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
е) водоснабжение;	ЧПЗ	-	ЧПЗ	-
7. Общепроизводственные расходы (кроме оплаты труда):				
а) амортизация, ремонт и арендная плата по ОС;	-	ЧОЗ	-	ЧОЗ
б) охрана труда, техника безопасности, расходы по содержанию служебного транспорта;	-	ЧОЗ	-	ЧОЗ
8. Общехозяйственные расходы (кроме оплаты труда)	-	ЧОЗ	-	ЧОЗ

Переменные затраты изменяются в целом и прямо пропорционально функциональным изменениям деятельности. В свиноводстве функциональные изменения - это изменения количества голов свиней и объемов производства продукции против запланированного параметра или по отношению к базисным аналогичным периодам этих показателей. К таким издержкам при группировке затрат, например, по отношению к изменениям количества голов свиней относятся: оплата труда с отчислениями на социальные нужды за выполненный объем работ, затраты на корм и подстилки, средства защиты животных, ГСМ, часть работ грузовых бортовых автомашин, транспортных работ тракторов, живой тягловой силы, водоснабжение. К переменным расходам применительно их группировки по отношению к объему производства продукции относятся оплата труда с отчислениями на социальные нужды, начисленная работникам за произведенную продукцию, в том числе оплата труда работников, обслуживающих основные средства свиноводства, а также часть работ и услуг, связанных с транспортировкой продукции и ее первичной переработки. Указанные издержки можно называть пропорциональными затратами по отношению к объему работ или объему производства. Эти затраты также считаются прогрессивными затратами, так как коэффициент реагирования затрат изменяется равномерно в определенных пропорциях.

По составу и степени однородности затраты необходимо подразделять на простые (элементные) и сложные (комплексные) статьи. Данная классификация нужна для построения номенклатуры статей затрат в планировании, управленче-

ском учете и анализе по модели «затраты – выпуск – результат» (таблица 1. 2.)

Таблица 1. 2.

**Номенклатура статей и элементов затрат в информационной системе
управления свиноводством**

№ п/п	Наименование статей	Статьи затрат, формирующие бригадную се- бестоимость	Статьи затрат, формирующие полную произ- водственную се- бестоимость
А. Чистые переменные прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты			
1.	Оплата труда основных работников	+	+
2.	Натуральная оплата труда работников	+	+
3.	Корма	+	+
4.	Средства защиты животных	+	+
Б. Чистые переменные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним за- траты			
5.	Работы и услуги: а) грузовых бортовых машин б) автомашин специального назначения в) тракторов г) гужевого транспорта д) электроснабжение е) водоснабжение ж) теплоснабжение з) холодоснабжение	+ + + + + + + +	+ + + + + + + +
6.	Затраты на содержание основных средств: а) ГСМ б) оплата труда в) затраты на ремонт основных средств г) амортизация, арендная и лизинговая плата по основным средствам	+ + + +	+ + + +
7.	Потери от брака и непроизводительные расходы	+	+
8.	Резервы и прочие затраты	+	+
9.	Общепермские (бригадные) расходы	+	+
Г. Чистые постоянные косвенные и прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты			
10.	Общепермские расходы	-	+
11.	Общепермские расходы	-	+

В сельском хозяйстве возникает объективная необходимость классификации затрат по другим признакам, что обусловлено особенностями процессов производства. С целью более рациональной организации планирования и учета, а также контроля и обоснованного исчисления себестоимости продукции указанные выше затраты представляется возможным подразделять таким образом, чтобы их доля, включаемая в себестоимость продукции в отчетный период, соответствовала количеству продукции, производимой в этом же периоде. Отсюда целе-

сообразно группировать их по длительности действия в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной жизни на текущие, периодические, предстоящие и расходы будущих периодов. Текущие затраты обеспечивают ход производственного процесса, а длительность их действия не превышает одного года. Периодические затраты производятся периодически и обеспечивают ход производственного процесса в течение ряда лет. В планировании и учете периодические затраты необходимо учитывать как расходы будущих периодов или как капитальные вложения в объекты основных средств неинвентарного характера.

В настоящее время, когда в свиноводческих организациях наметилась некоторая тенденция стабилизации производства и начинается широкое внедрение коллективных форм организации труда и его оплаты при децентрализации части системы управления, возникает необходимость классификации затрат по центрам ответственности, местам их возникновения, видам продукции, работ, услуг. Здесь следует выделить такие виды затрат, как хозрасчетные или центра ответственности, формирующие бригадную (фермскую) себестоимость, отраслевые, формирующие производственную себестоимость и хозяйственные (организации), формирующие полную производственную себестоимость продукции. Хозрасчетные затраты или затраты центра ответственности представляют собой затраты, которые несут отдельные бригады, фермы и т.п. и подконтрольны трудовым коллективам. Отраслевые - характеризуют затраты, произведенные отраслью по производству конкретного вида продукции или группы продукции. Хозяйственные - это вся сумма затрат, понесенных хозяйством в результате своей производственной деятельности. Кроме того, следует различать затраты по производству отдельного вида продукции (работ, услуг). Данная группировка затрат создает условия для улучшения планирования, контроля и анализа отдельных групп и видов затрат, позволяет более достоверно и объективно оценивать деятельность хозрасчетных подразделений. Большинство экономистов затраты по отношению к планированию подразделяют на планируемые и непланируемые. На наш взгляд, при внутрихозяйственном расчете с использованием нормативного метода учета

и управления или его элементов (нормативно-чековая система планирования, учета и контроля затрат) в хозяйствах затраты по указанному признаку целесообразнее подразделять на плановые (нормативные), отклонения от плановых (нормативных) затрат. Такое деление позволит проводить более детальный анализ затрат непосредственно на местах их производства. В экономической литературе часто выделяют два самостоятельных признака классификации затрат: а) по роли (участию) в производственном процессе; б) по целесообразности расходования [30]. По участию в производственном процессе затраты делятся на производственные и внепроизводственные (коммерческие), а по целесообразности - на производительные и непроизводительные.

По нашему мнению, эти два признака классификации в свиноводстве целесообразно объединить в один признак - по роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе. В практической деятельности свиноводческие организации применяют большой комплекс разнообразных мер для повышения эффективности использования факторов производства. Например, можно положительно повлиять на продуктивность при откорме свиней благодаря улучшению содержания и кормления. Однако, несмотря на все усилия, продуктивность животного можно повысить только до определенного (ограниченного) предельного дохода. Этот предел лежит в естественных границах продуктивности животных. Чем больше пытаются приблизиться к этому пределу, тем выше становятся издержки, которые должны использоваться на каждую дополнительную единицу дохода. Иначе говоря, все меньше становится прирост дохода, который может быть произведен благодаря каждой последующей единице вложения средств производства с целью повышения дохода. Этот факт называется законом снижения темпов роста доходов. Исходя из данного закона, в производственной деятельности необходимо стремиться к оптимальной интенсивности, то есть получению высокой продуктивности животных при одновременном получении максимального размера прибыли. Поэтому, с целью повышения эффективности контроля над затратами, анализа взаимосвязи между затратами, объемами производства и доходами, затраты

по отношению к доходности производства следует классифицировать на предельные и приростные затраты. Предельные (или маржинальные) затраты - это дополнительные затраты в расчете на единицу дополнительно выпущенной продукции. Приростные (или инкрементные) затраты возникают в случае производства дополнительной продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные. Если же принятое решение о выпуске дополнительной продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Определение целесообразности интенсивности не является одноразовым процессом. Необходимо постоянно наблюдать и оценивать факторы и мероприятия, влияющие на доходы и производительность. Одним из центральных вопросов в теории производства является закон снижения издержек на единицу продукции. Поэтому, с целью улучшения информационного обеспечения контроля затрат, их анализа и управления ими, материальные затраты в свиноводстве, такие как затраты на корма, в планировании, нормировании и при лимитировании рекомендуется подразделять на поддерживающие и продуктивные затраты. Увеличение доли, например, продуктивного корма (или коэффициента продуктивного использования кормов) повышает продуктивность животных и, следовательно, снижает уровень затрат в расчете на единицу продукции. Таким образом, подводя итог данного параграфа, отметим, что одной из наиболее оптимальных и объективных классификаций затрат в свиноводстве, отвечающей современным требованиям, задачам и функциям управленческого учета, планирования, контроля, анализа затрат и исчисления себестоимости продукции в системе управления эффективностью производства продукции свиноводства является классификация, приведенная в таблице 1. 3.

Таблица 1. 3

Классификация затрат в информационной системе управления свиноводством

Признак классификации	Группы затрат
1. По экономическому содержанию	1. Затраты на потребление средств труда 2. Затраты на потребление предметов труда 3. Затраты на оплату живого труда
2. По отношению к производственному процессу	1. Основные – технологические 2. Организационно-управленческие
3. По отношению к объему производства	1. Чистые переменные 2. Чистые постоянные
4. По месту возникновения, видам продукции, работ, услуг	1. Хозрасчетные (центра ответственности) 2. Отраслевые (отрасли) 3. Хозяйственные (организации) 4. Единицы продукции, работ, услуг
5. По составу и степени однородности (по статьям) затрат	1. Простые статьи затрат 2. Комплексные статьи затрат (элементы)
6. По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и калькуляции	1. Прямые 2. Косвенные
7. По длительности действия (отношению к времени определения фактов)	1. Текущие 2. Периодические 3. Расходы будущих периодов
8. По отношению к планированию (нормированию)	1. Плановые (нормативные) затраты 2. Отклонение от плановых (нормативных) затрат
9. По роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе	1. Производственные затраты 2. Внепроизводственные (коммерческие) расходы 3. Производительные затраты 4. Непроизводительные затраты
10. По отношению к доходности производства продукции	1. Предельные (маржинальные) затраты 2. Приростные (инкрементные) затраты 3. Инфляционные расходы
11. По отношению к биологическим активам и их продуктивности	1. Материальные поддерживающие затраты 2. Материальные продуктивные затраты

Приведенные аспекты классификации затрат позволяют использовать различные модели управления затратами на производство продукции свиноводства (рис. 1. 6).

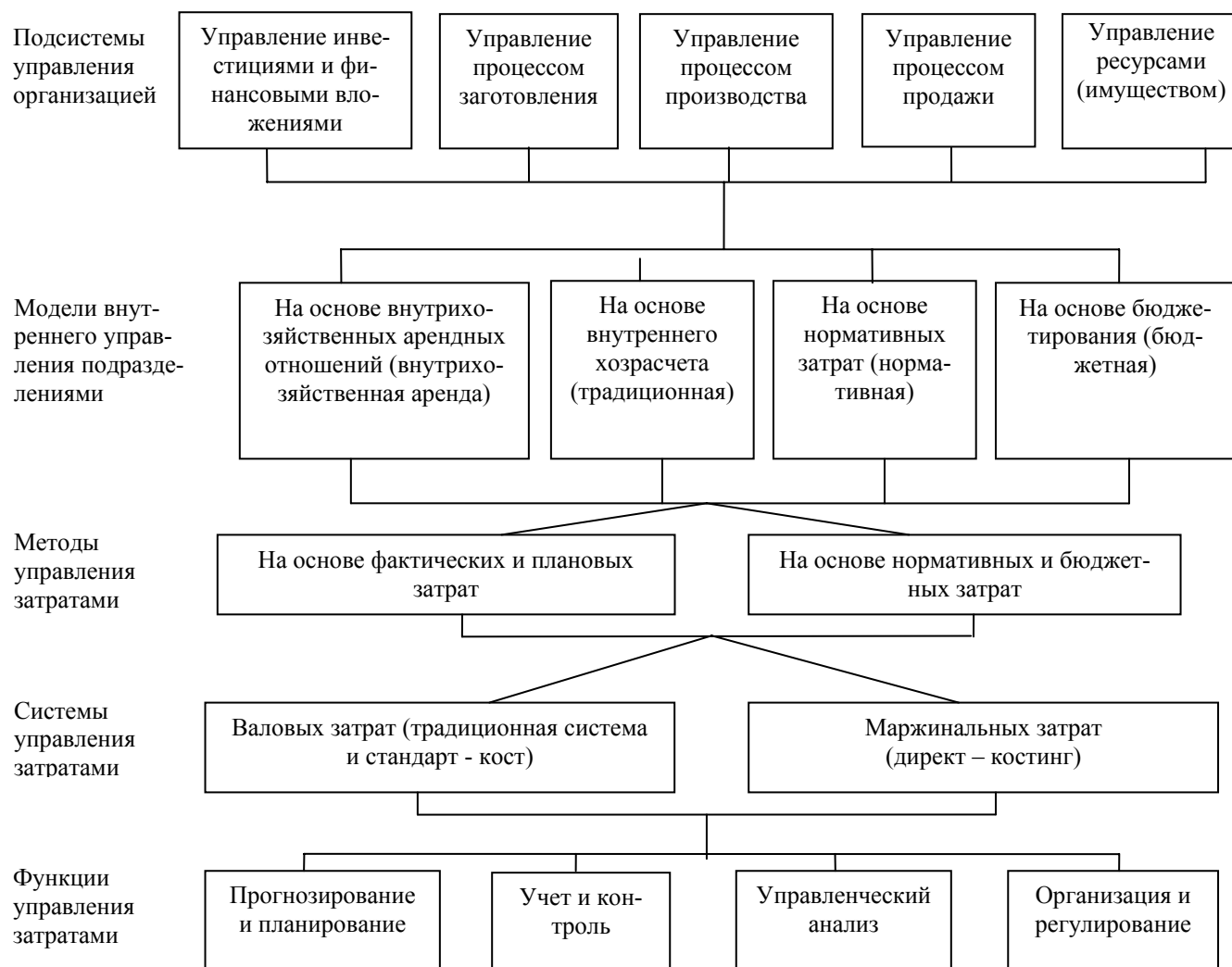


Рис. 1. 6. Модели и методы управления затратами на производство продукции свиноводства

Приведенные модели и методы управления затратами основываются как на традиционных методах, системах планирования, управленческого учета, анализа, так и прогрессивных зарубежных системах. Данная схема позволяет сельскохозяйственной организации выбрать нужней модели и методы управления затратами в свиноводстве исходя из особенностей, размеров, организационной структуры предприятия и других особенностей.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА УПРАВЛЕНИЯ И ЕГО ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ В СВИНОВОДСТВЕ

2. 1. Оценка тенденций развития свиноводства и необходимость организации эффективной системы управления в свиноводческих организациях

Существенное увеличение производства продовольствия и повышения его эффективности определяются количеством, качеством и использованием главных его факторов – земельных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов. В дореформенный период в АПК России был создан мощный экономический потенциал. Инвестиции в эту сферу в 1990 г. составляли 70,4 млрд. руб., в том числе в сельское хозяйство – 39,5 млрд. руб. Однако отдача вложений постоянно сокращалась; на прирост единицы продукции требовалось все больше ресурсов; эффективность производства снижалась. Главная причина – отсутствие рационального механизма хозяйствования, системы соответствующих стимулов и интересов, хозяйственной самостоятельности предприятий. Без коренного изменения экономических отношений, без высвобождения интеллектуального и производственного потенциала невозможно было сломать негативные тенденции в экономике АПК. Вот почему преобразования в аграрной сфере были объективно необходимы.

Несмотря на негативные явления реформенного периода, все-таки в сельском хозяйстве, начиная с 1992 года, в стране произошли определенные социально-экономические преобразования. Заметно изменились экономические, финансовые и правовые условия хозяйствования организаций, постепенно осуществляется переход от административно-командной системы управления к экономическим его методам.

В процессе реформирования сельскохозяйственных организаций произошли структурные изменения в формах собственности, землевладения и землепользования; ликвидирована государственная монополия на землю; сельские товаропроизводители стали свободными от государственной

планово-распределительной системы; постепенно создается система экономических, рыночных отношений, которые основываются на заинтересованности в результатах своей деятельности, приумножении собственности (капитала) и повышении полученной прибыли.

В Удмуртской Республике преобладающей формой хозяйствования на селе стали предприятия новых организационно-правовых форм (акционерные общества, товарищества различных типов, сельскохозяйственные кооперативы). Наряду с этими хозяйствами, а также государственными хозяйствами, действуют другие виды предприятий: подсобные хозяйства промышленности, транспортных, других предприятий и организаций, научно-исследовательских учреждений. В республике более 400 крупных и средних предприятий, около 3 тыс. зарегистрированных и действующих крестьянских (фермерских) хозяйств.

За годы реформ в Удмуртской Республике произошли значительные структурные изменения в поголовье свиней, производстве продукции и эффективности ее продажи свиноводческими организациями (таблица 2. 1).

Таблица 2. 1

Показатели развития свиноводства в Удмуртской Республике

Показатели	Годы					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Поголовье свиней, тыс. гол.	258,1	239,6	262,5	284,1	259,3	264,4
Продуктивность свиней: а) среднесуточный прирост, г.	265	383	426	442	437	506
б) выход поросят на 100 свиноматок, гол.	1416	1634	1678	1416	1624	1976
Затраты труда на производство 1 ц прироста свиней, чел.-час	40	31	25	9	17	19
Себестоимость 1 ц прироста свиней, руб.	2752	3045	3021	2923	3703	3987
Прибыль (убыток) (+,-) от продажи мяса свиней, тыс. руб.	-79624	-34354	-28085	-66414	-28430	-15428

За последние годы в отрасли свиноводства в Удмуртской Республике наблюдается стабилизация тенденции роста поголовья и продуктивности свиней. В тоже время с увеличением себестоимости единицы прироста свиней происходит снижение реализационных затрат на единицу продукции.

Однако поголовье свиней в 2006 году по сравнению с 1991 годом составляет всего лишь 57%, соответственно ниже также производство валовой продукции свиней.

Поголовье крупного рогатого скота и свиней в Удмуртской Республике в 2006 г. по сравнению с 1991г. уменьшилось соответственно на 35 и 43 %, овец и коз – на 70 % во всех категориях хозяйств (приложение 1, 2, таблица 2. 2).

Большое число сельскохозяйственных предприятий оказалось убыточным (в 2006 г. 31,8 %), без оборотных средств, с огромной задолженностью по кредитам, расчетам с бюджетом всех уровней, различными государственными внебюджетными фондами, поставщиками энергетических и других материально-технических ресурсов (приложение 3, 4). Такое положение сложилось в ряде предприятий пищевой и перерабатывающей промышленности.

Следует отметить, что поголовье свиней в хозяйствах можно восстановить при условии 100 % использования проектных фактических мощностей хозяйств.

Таблица 2. 2

Динамика численности поголовья свиней в сельскохозяйственных предприятиях Удмуртии и плотности их поголовья на 100 га пашни, гол.

Район	Поголовье свиней - всего				Поголовье на 100 га пашни			
	1990	1995	2000	2005	1990	1995	2000	2005
Ярский	7608	4619	1791	401	11,7	7,3	2,3	0,6
Глазовский	13886	6598	5461	2099	16,3	8,9	7,8	3,1
Юкаменский	7593	4489	2297	1414	11,5	8,1	2,4	1,5
Балезинский	10651	6259	4150	1555	14,5	8,6	4,6	1,7
Красногорский	6923	4137	1728	785	11,2	7,7	3,4	1,5
Кезкий	7387	4704	3246	2739	11,4	7,0	4,3	3,6
Дебесский	8593	6420	6845	4448	17,7	16,8	13,4	7,7
Игринский	11884	4638	6311	4356	20,8	9,1	10,9	7,5
Як- Бодьинский	7107	4733	1852	95	18,6	13,8	0,4	0,0
Шарканский	10273	5145	7269	4757	12,8	12,8	10,0	6,5
Селтинский	6077	1256	224	-	11,2	3,1	0,4	0,0
Сюмсинский	2864	576	281	27	6,7	1,6	0,3	0,0
Увинский	16883	11439	8841	12748	24,3	22,3	12,8	18,4
Вавожский	7953	4213	3185	3068	13,9	9,0	6,7	6,4
Кизнерский	8980	3044	1622	-	12,7	4,3	0,8	0,0

Продолжение таблицы 2. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Можгинский	32868	32843	16606	12063	41,3	39,3	14,0	10,1
Граховский	7832	4510	2617	1829	16,5	10,5	4,0	2,8
Алнашский	13593	7895	5958	5046	22,6	14,6	11,0	9,3
М-Пургинский	19257	15150	11040	7955	36,7	25,7	18,5	13,3
Киясовский	39482	30346	14192	22783	77,4	69,4	10,3	16,5
Каракулинский	24128	9313	4329	4305	32,8	12,8	5,0	4,9
Завьяловский	30781	82984	66720	84494	60,8	141,9	122,5	155,0
Воткинский	13025	4620	4738	4618	17,8	9,0	6,3	6,2
Сарапульский	23936	17574	12723	9323	27,6	20,7	11,2	8,2
Камбарский	2268	208	241	-	13,9	0,4	1,0	0,0
ОПХ «Ижевское»	1560	-	-	-	82,1	-	-	-
ОПХ «Уромское»	1961	-	-	-	21,1	-	-	-
Итого	34147	27771	19601	19090	23,4	21,1	13,5	8,1

Например, в 1999 г. проектная мощность на комплексах и крупных фермах в перечисленных хозяйствах использовалась только на 1,4 – 52, 5 %, а в среднем на 27,8 %, в 2004 г. на 31,3%. В 2001 году прекратил свою деятельность свиноводческий комплекс «Якшурский» в Як-Бодьинском районе. Кроме того, продолжается ликвидация поголовья свиней и в других сельскохозяйственных предприятиях республики.

На результатах агропромышленного производства отрицательно сказались инфляция, дефицит бюджета, резкое удорожание кредитных ресурсов, неплатежи, низкая покупательная способность населения, товарная экспансия импортного продовольствия, а также ценовой диспаритет. Вместе с тем, несмотря на сложную социально-экономическую ситуацию, товаропроизводители АПК Удмуртской Республики все более адаптируются к рыночным условиям хозяйствования. Развиваются процессы кооперации и агропромышленной интеграции, на новой основе создаются крупные агрофирмы и другие формирования. В сельскохозяйственное производство внедряются прогрессивные технологии, в том числе в свиноводстве. В пищевой и перерабатывающей промышленности на базе современного оборудования осуществляется модернизация производства. Формируется рыночная инфраструктура, расширяется сеть оптовых продовольственных рынков, организация службы маркетинга и рыночной информационной системы. Многие предприятия, сохранившие производственный потенциал и

трудовые ресурсы, используя рыночные механизмы хозяйствования, добились существенного роста производства продукции, повышения его эффективности. К таким предприятиям свиноводческого направления можно отнести ОАО «Восточный» Завьяловского района Удмуртской Республики.

Следует отметить, что с переходом на рыночные условия хозяйствования агропромышленному комплексу Российской Федерации оказывалась государственная поддержка: ежегодно принимались постановления Правительства по экономическим условиям функционирования предприятий и организаций АПК; в федеральном бюджете предусматривались целевые субсидии и дотации сельскому хозяйству; товаропроизводителям установлены существенные льготы в налогообложении; создан лизинговый фонд для обеспечения села продукцией машиностроения и племенным скотом и специальный – для кредитования предприятий и организаций АПК на льготных условиях; проведена рассрочка просроченной задолженности товаропроизводителей по платежам в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, централизованным и товарным кредитам на горючесмазочные материалы; оказана финансовая помощь хозяйствам, пострадавшим от стихийных бедствий, путем списания и отсрочки погашения задолженности федеральному бюджету по различным платежам; повышены таможенные пошлины на ряд импортных товаров и т. д. Вместе с тем финансовое положение сельскохозяйственных организаций, в том числе свиноводческих, находится в неустойчивом состоянии, растет их кредиторская задолженность.

Комплексная оценка состояния, в котором оказалось сельское хозяйство, свидетельствует о том, что в ближайшей перспективе в Удмуртской Республике отрасль будет функционировать в сложных экономических условиях, которые определяются дефицитом финансовых ресурсов, подорванной материально-технической базой, неблагоприятными ценовыми соотношениями на сельскохозяйственную и промышленную продукцию.

Принятые в прошлые годы на федеральном уровне решения по вопросам реструктуризации задолженности не решили проблемы финансового оздоровления и восстановления платежеспособности основной массы сельскохозяйственных предприятий. В сложившейся ситуации необходимы более действенные меры по государственной поддержке отрасли. Президентом и Правительством РФ одобрены основные направления агропродовольственной политики на ближайшую перспективу. Определенные этим программным документом цели намечено осуществить преимущественно на повышении роли государства в регулировании продовольственного рынка путем проведения закупочных, товарных операций, эффективной внешнеторговой политики и других мер. При этом значительного увеличения ассигнований из федерального бюджета не предусматривается.

Поэтому основным источником финансирования текущего авансированного капитала и расширенного воспроизводства в свиноводческих организациях является прибыль, то есть конечный финансовый результат. На финансовые результаты предприятия влияют достаточно много факторов: технология, организация производства продукции; продуктивность свиней; себестоимость и цена реализации продукции; структура, объем и качество реализованной продукции; размер выручки от продажи продукции и ее коммерческая себестоимость. Кроме того, на финансовые результаты сельскохозяйственных предприятий в современных условиях существенное влияние оказывают такие факторы, как обеспеченность организации рабочей силой, средствами производства, способность предприятия содержать оптимальное количество свиней для получения необходимого объема продукции (таблица 2. 3; 2. 4; 2. 5).

Таблица 2. 3

**Динамика продуктивности свиней в колхозах, совхозах и других
коллективных хозяйствах Удмуртии**

Год	Среднесуточный прирост живой массы, г	Выход поросят на 100 маток, гол.	Средняя живая масса 1 головы, проданной на мясо, кг
1	2	3	4
1948	-	486	-
1950	-	408	-
1955	-	746	-
1960	-	1302	-
1965	-	1280	68
1970	327	1197	114
1975	351	1346	105
1980	325	1247	95
1985	324	1348	100
1990	235	1604	114
1991	250	1475	118
1992	227	1350	114
1993	245	1368	119
1994	227	1275	112
1995	198	1293	98
1996	152	1182	83
1997	218	1234	99
1998	238	1369	88
1999	170	1503	66
2000	265	1416	76
2001	383	1634	83
2002	426	1678	98
2003	442	1416	99
2004	437	1624	97
2005	506	1976	107
2005г. к 1970г., %	154,7	165,1	93,9
2005г. к 1990г., %	215,3	123,2	93,9

Из данных таблицы 2. 3 видно, что в период с 1970 по 2005 гг. среднесуточный прирост живой массы свиней возрос с 327 до 506 г или на 54,7 %. Однако, в 1990 – 2000 гг. этот показатель составил всего 200 – 245г, что оказало негативное влияние на валовое производство свинины. В 2001 – 2005 гг. среднесуточный прирост живой массы имел устойчивую тенденцию роста.

Таблица 2. 4

**Затраты труда на производство 1 ц прироста живой массы в мясопродуктовых отраслях животноводства
Удмуртии, чел.-ч.**

Продукция	1990г.	1995г.	1995г. к 1990г.,%	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.	2004г.	2005 г.	2005г. к 2000г.,%
Крупного рогатого скота	48,1	54,7	113,7	59,8	55,9	51,9	48,6	48,2	47,0	78,6
Свиней	31,2	41,0	131,6	39,9	30,9	25,1	9,0	16,9	17,1	42,9
Овец	85,2	121,8	142,9	164,2	168,0	193,3	148,0	172,7	170,8	104,0
Птицы	4,3	4,9	113,9	5,2	4,5	5,0	5,1	4,7	4,9	94,2

Таблица 2. 5

**Структура производственной себестоимости 1 ц прироста живой массы свиней в сельскохозяйственных
предприятиях Удмуртии**

Статья затрат	2000 г.		2001 г.		2002 г.		2003 г.		2004 г.		2005 г.		2005г. к 2000г.,%
	руб.	%	руб.	%	руб.	%	руб.	%	руб.	%	руб.	%	
Оплата труда с отч. на соц. нужды	231,1	8,4	493,2	16,2	392,7	13,0	353,7	12,1	436,9	11,8	438,6	11,0	189,8
Корма	1714,3	62,3	1900,0	62,4	1764,0	58,4	1809,5	61,9	2369,9	64,0	2599,5	65,2	151,6
Содержание основных средств	291,7	10,6	243,6	8,0	305,0	10,1	190,0	6,5	329,6	8,9	358,8	9,0	123,0
Прочие затраты	514,6	18,7	408,0	13,4	558,8	18,5	570	19,5	566,6	15,3	590,1	14,8	114,7
Всего затрат	2751,7	100	3044,8	100	3020,5	100	2923,2	100	3703,0	100	3987,0	100	144,9

Из данных таблицы 2. 4 видно, что в сельскохозяйственных предприятиях Удмуртии в 1990 – 1995 гг. имел место рост затрат труда на производство 1 ц прироста живой массы на 13,7 – 42,9 %, а в 2000 – 2005 гг. затраты труда во всех отраслях, за исключением овцеводства, имели тенденцию к снижению и в 2005 г. в сравнении с 2000 г. снизились в скотоводстве на 21,4 %, свиноводстве на 57,1 % и птицеводстве на 5,8 %. При этом за весь исследуемый период самыми низкими затраты труда были в отрасли свиноводства, что объясняется концентрацией основного производства свинины на свиноводческих комплексах, где производство организовано на индустриальной основе. Низкие затраты труда на производство мяса птицы объясняются организацией производства на птицефабриках с минимальным использованием ручного труда.

Это означает, что в 1990 – 1995 гг. производительность труда имела тенденцию снижения, а в 2000 – 2005 гг. – повышения. Это объясняется, в первом случае, низкой продуктивностью животных и нежеланием руководителей и специалистов хозяйств сокращать рабочие места, во втором случае, ростом продуктивности животных и приведением фактических норм закрепления животных до нормативных.

В 2000 – 2005 гг. производственная себестоимость центнера прироста живой массы свиней на выращивании и откорме возросла с 2751,7 до 3987,0 руб. или на 44,9 %. При этом отмечен рост расходов по всем статьям затрат, а именно: затрат на оплату труда на 89,8 %, на корма на 51,6 %, на содержание основных средств на 23,0 % и прочих затрат на 14,7 %. Структура затрат в изучаемом периоде значительных затрат не претерпела.

Несмотря на высокий удельный вес затрат на корма в структуре производственной себестоимости 1 ц прироста живой массы свиней их расход на единицу продукции можно признать вполне удовлетворительным. В регионе расход кормов на 1 ц прироста не превышает 6 ц корм. ед., что ниже чем в целом по стране на 26,7 % и на 29,8 % Приволжского федерального округа.

Произведенная в сельскохозяйственных предприятиях продукция животноводства используется по разным направлениям: реализация товарной продукции, на общественное питание, продажу работникам, выдачу в качестве натуральной оплаты, на корм животным.

С точки зрения наиболее высоких финансовых результатов от реализации продукции важно определиться о целесообразности ее продажи по каналам реализации. Объемы, каналы и цену реализации центнера продукции характеризуют данные таблицы 2. 6.

Таблица 2. 6

**Объем и каналы реализации продукции свиноводства
сельскохозяйственными предприятиями Удмуртии**

Продукция	Год	Количество реализованной продукции, тыс. т.	Структура реализованной продукции, %				
			Закупки для государственных нужд	Потреб. кооперации	Другие потребители	Общественное питание, оплата труда	Бартерные сделки
Мясо свиней	1995	13,7	75,2	1,5	8,0	13,1	2,2
	2000	14,4	77,1	0,0	11,8	8,3	2,8
	2001	15,9	35,2	0,6	56,6	6,3	1,3
	2002	17,4	29,3	0,0	63,2	5,8	1,7
	2003	21,4	30,8	0,0	59,4	4,2	5,6
	2004	22,8	19,1	0,1	76,0	3,0	1,8
	2005	27,1	22,0	0,1	77,3	0,5	0,1

В 1995 – 2005 гг. имел место рост объемов реализации всех видов продукции свиноводства. Продукция выращивания свиней, закупаемая для государственных нужд имеет тенденцию снижения с 75,2 % в 1995 г. до 22,0 % в 2005 г., а реализуемая по каналу «Другие потребители» (а это перерабатывающим предприятиям, организациям оптовой торговли, на рынке, через собственные магазины) имеет тенденцию роста с 8,0 % в 1995 г. до 77,3 % в 2005 г.

Известно, что на массу денежной выручки за реализованную продукцию кроме количества проданной продукции оказывает влияние и цена реализации единицы продукции. О средней цене реализации тонны

продукции животноводства можно судить по данным таблицы 2. 7.

Таблица 2. 7

**Динамика средней цены реализации тонны мяса свиней
сельскохозяйственными предприятиями Удмуртии, руб.**

Продукция	Год	Средняя цена реализации	Закупки для государственных нужд	Потребит. кооперации	Другие потребители	Общественное питание, оплата труда	Бартерные сделки
Мясо свиней	1995	4107	4152	4056	4238	3517	5601
	2000	19108	19619	16330	18575	15209	17817
	2001	25910	26070	25570	25780	26050	27030
	2002	32701	28457	28333	35034	30292	27818
	2003	30789	28806	24617	33454	27081	15781
	2004	38958	34697	30063	40351	34537	33121
	2005	37988	34962	47009	51375	43810	33120

В 2000 – 2005 гг. средняя цена реализации единицы продукции свиноводства имела тенденцию роста, и возросла в два раза. По каналам реализации самая высокая цена была по каналу «Другие потребители». Это объясняется тем, что по этому каналу была реализована часть продукции после ее переработки. Самая же низкая цена реализации продукции свиноводства была по каналу «Общественное питание, продажу работникам и выдачу в счет оплаты труда». Это связано с тем, что продукция по этому каналу была реализована даже ниже ее фактической себестоимости.

Денежная выручка от реализации продукции, при известном очень низком государственном субсидировании производства сельскохозяйственной продукции, больших процентных ставках за пользование кредитами банка и отсутствие других инвесторов, является основным источником денежных средств сельскохозяйственного предприятия. Она расходуется на оплату труда, материальных ресурсов, услуг сторонних организаций и т. д.

Приведенные данные анализа свидетельствуют, таким образом, о том, что эффективность свиноводства и прибыльность деятельности сельскохозяйственных организаций существенно зависят не только от

технологии производства, внешних факторов (цен на материальные ресурсы, диспаритета цен, инфляции и др.), но и, прежде всего, от внутренних факторов: умелой организации производства, труда и его оплаты работников сельского хозяйства, а так же организации эффективной системы управления процессами производства и продажи продукции.

Таким образом, для улучшения финансовых результатов сельскохозяйственных организаций Удмуртской Республики имеются резервы внутри самих организаций, которые необходимо выявлять и использовать путем принятия обоснованных управленческих решений, осуществления всех основных функций управления производством, в том числе информационных функций. Отсюда следует, что переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль децентрализованного и смешанного управления, поскольку требуется не только установить достоверность плановых хозяйственных данных, но и соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, вести поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность организации.

Современная система управления занимает одно из главных мест в хозяйственном механизме организации. Она должна отвечать требованиям международных стандартов, удовлетворять потребности внутренних и внешних заинтересованных лиц, выявлять резервы повышения эффективности производства. Очевидно, что для удовлетворения перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы и системы управления. В экономически развитых странах эта проблема решена благодаря делению всей системы управления на два типа: корпоративный и внутренний (по подразделениям) типы управления.

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому представлена полная хозяйственная

самостоятельность, которая заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров по бизнесу, определении рынков сбыта продукции (услуг) и т. д. и финансовая самостоятельность, состоящая в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др.

Управление административной системы сегодня не смогло бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. К сожалению, принимаемые руководством решения многих сельскохозяйственных организаций по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

В этих условиях неизбежным становится появление внутреннего управленческого учета как самостоятельной отрасли контрольно-информационного механизма управления.

В системе управления необходимо также развитие самоорганизации самостоятельных подразделений, которая обеспечивает развитие предприятия по главному критерию – выживанию.

Рассмотренная проблема формирования свойств инновационности, адаптивности и конкурентоспособности представляет актуальную задачу реструктуризации некоторых более слабых свиноводческих предприятий. Речь идет о выделении таких функциональных элементов в организации, как производство, закупки, сбыт, инвестиции, финансы, персонал.

Но переход на новую структуру и даже налаживание горизонтальных связей между подразделениями не приведут полному качественному изменению конкурентоспособности предприятия. Развитие нового уровня конкурентоспособности может быть обеспечено на базе организации

структуры организации и формирования таких ее свойств, как инновационность и адаптивность, т. е. определенного образа деятельности предприятия, организации системного управления на принципах самоорганизации и саморегуляции в зависимости от изменений конкурентной среды.

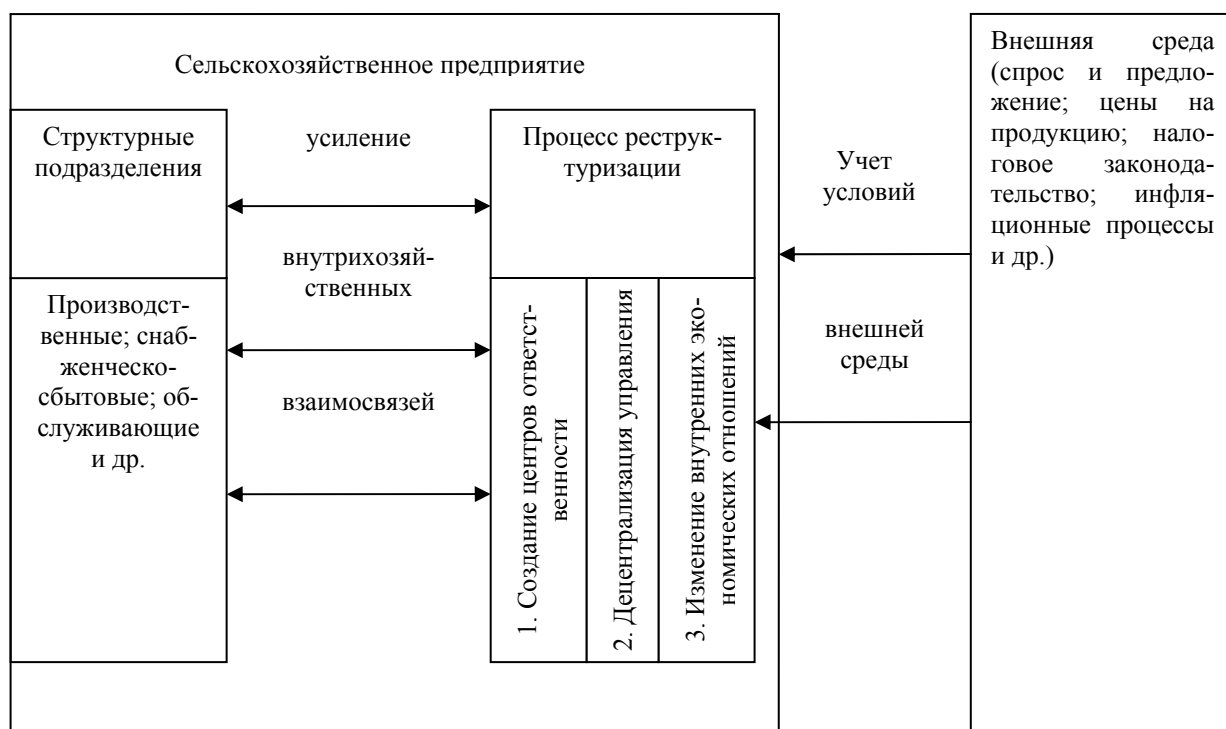
Реструктуризация – это структурная перестройка в целях обеспечения эффективного распределения и использования всех ресурсов предприятия, заключающаяся в создании комплекса центров ответственности на основе разделения, соединения, ликвидации (передачи) действующих и организации новых структурных подразделений. Определяя место реструктуризации, следует учитывать другой ключевой аспект в реформировании предприятий, а именно корпоратизации, как фактора организации рационального взаимодействия с внешними партнерами.

Следует подчеркнуть, что в современной теории и практике понятие «реформирование предприятий» является всеобъемлющим, охватывающим многочисленные направления хозяйственной деятельности организации (составные части, варианты) и ее преобразования (реструктуризации, реорганизации – выделение, разделение, присоединение, изменение формы собственности и технологии производства и т. д.). В этой связи сегодня необходимо внести ясность во все эти понятия и структурировать их в единой системе, так как они характеризуют весь процесс реформирования для перехода на новый уровень развития сельскохозяйственных предприятий.

В связи с этим можно использовать схему, дающую определенное представление о системе реструктуризации предприятия (рис. 2. 1).

Реструктуризация является частью общей программы реформирования предприятия, и, следовательно, ее можно рассматривать в качестве одного из ключевых механизмов реформирования, ведущих к повышению эффективности деятельности предприятия. Другим ключевым фактором реформирования является корпоратизация. Зарубежные исследования

показывают, что при проведении реструктуризации в отдельных отраслях хозяйствования достигается повышение производительности на одного работающего на 12-20 %, сокращается инвестиционный цикл реализации проекта на 13-15 %, а весь цикл проекта на 7-9 %.



1. Реструктуризация и децентрализация:

- Создание центров ответственности (бизнес – единиц): центров затрат, прибыли, инвестиций;
 - Реорганизация системы управления, введение контроллинга (децентрализация системы управления).
- #### 2. Изменение внутренних экономических отношений:
- Увеличение масштабов выпуска продукции;
 - Внедрение новых технологий (инноваций);
 - Модернизация производства;
 - Внутрихозяйственный расчет и результативность;
 - Организация производства, труда и его оплаты за конечные результаты;
 - Сбытовая стратегия.

Рис. 2. 1. Система реструктуризации свиноводческих организаций

В российских же условиях, когда период перестройки отраслей еще далеко не завершен существуют определенные резервы совершенствования технологии производства, внедрения новой техники, использования современных методов менеджмента, для повышения производительности труда, эффективность реформирования может быть значительно выше. Так, в

частности, отечественный опыт показывает, что каждый рубль, вложенный в реструктуризацию, может дать отдачу 5-6 рублей.

В целом за счет реформирования эффективность работы предприятия без больших вложений дополнительных средств может увеличиться за первый год работы в новых условиях на 30-60 % путем активизации внутренних возможностей и серьезного учета внешней среды. При этом может быть использовано несколько вариантов реформирования, наиболее подходящих для каждого конкретного предприятия. Окончательный выбор направления может быть проведен по результатам SWOT-анализа вариантов реформирования для различных видов предприятий.

В таблице 2. 8 приводятся некоторые возможные варианты реструктуризации свиноводческой организации. Возможные формы реструктуризации отдельных предприятий включают в себя ряд последовательных действий от мотивации реструктуризации и формирования стратегии до реализации конкретных планов и программ с обеспечением соответствующего контроля и корректировки проводимых мероприятий.

Таблица 2. 8

Варианты реструктуризации свиноводческой организации по видам деятельности подразделений

Оценочные критерии	Формирование и функционирование подразделений (варианты)	
	1. Отдельное подразделение данного предприятия (центр ответственности)	2. Подразделение с внешними участниками в деятельности (с внешними инвестициями)
1	2	3
Сильные стороны (достоинства)	-наличие сформированного потенциала производства; -собственная культура производства; -расположение в одном населенном месте.	-высокая финансовая культура, возможность перенесения ее на подразделения; -наличие источника финансирования; -возможность трансформации в структурное подразделение.
Слабые стороны (недостатки)	-отсутствие стратегического инвестора; -отсутствие стабильного финансирования; -высокие затраты производства.	-слабая совместимость финансовых и производственных составляющих успеха; -наличие противоречий в конечных целях и результатах.

Продолжение таблицы 2. 8

1	2	3
Неблагоприятные факторы (опасности)	-наличие сильной конкуренции производителей продукции; -слабое обеспечение сбыта и снабжения средствами обращения.	-зависимость от внешнего инвестора; -трудности организации эффективного менеджмента.
Благоприятные факторы (возможности)	-растущий объем производства продукции предприятия; -минимизация затрат на производство продукции.	-потребность и необходимость внешних организаций вкладывать деньги в производство; -появление оборотных средств.
Стратегия реструктуризации	-повышение конкурентоспособности продукции; -совершенствование менеджмента и внутрихозяйственных экономических отношений.	-повышение конкурентоспособности бизнеса; -повышение инвестиционной привлекательности организации.

Второй вид взаимодействия (вариант 2) допускает участие в производственно-хозяйственной деятельности целого ряда направлений инвестирования, не оказывая непосредственного участия на производственные процессы и на сбыт продукции, в то же время определяющие общую экономико-финансовую стратегию деятельности подразделения и контролирующие окончательные его хозяйственные результаты.

Как известно, одна из главных функций производственного или коммерческого расчета – создавать прибыль, а другая – распределять доход, благодаря которому становится возможным необходимое потребление. В этом смысле все подразделения несут ответственность за равносправедливость распределения прибыли, что не следует путать с равенством и равномерностью. Отсюда главная цель реструктуризации – служить интересам всех подразделений путем увеличения реализации их возможностей наиболее эффективными методами и особенно в результате реструктуризации их хозяйственной деятельности в интересах предприятия.

В этой связи представляется, что становление позитивных внутрихозяйственных отношений может развиваться по трем направлениям:

формирования отношений как хозяйственного сознания; проведение реструктуризации как формы коммерческого управления; создание центров ответственности как субъектов хозяйственных отношений в экономической жизни организации.

Основными причинами, вынуждающими предприятия к реструктуризации, являются: усиление рыночной конкуренции; стремление к снижению производственных издержек; требования снижения рисков, опасностей и угроз; централизация выполнения общей сбытовой функции (маркетинг, закупки, реклама, сбыт и т. п.); повышение эффективности производства; расширение рынков сбыта; привлечение инвестиций; необходимость финансового оздоровления производства.

Система управления свиноводством предполагает использование инновационных форм и методов, которые способствуют принципу максимальной эффективности и достижению на этой основе конечного запланированного экономического результата. Определяющая роль в обеспечении экономической эффективности и социальной результативности отводится действенному использованию экономических методов управления. По содержанию воздействия методы управления подразделяются на: экономические; организационные; социально-психологические. Среди них решающую роль в условиях рынка необходимо отводить экономическим методам. Система экономических методов управления – это все многообразие экономических рычагов и стимулов, эффективно воздействующих на процессы производства.

В зависимости от уровня управления они подразделяются на методы целенаправленного (государственного) и хозяйственного управления. Совокупность экономических рычагов и стимулов воздействия на производство образует комплексное понятие «экономический механизм хозяйствования».

Экономический механизм хозяйствования в системе управления включает все многообразие экономических методов и рычагов:

планирование; ценообразование; финансирование; кредитование; материальное стимулирование; коммерческий расчет; хозяйственный расчет; бюджетирование с целью контроля оперативных и тактических планов общего стратегического плана; система налогообложения; система страхования и создания страховых резервов сырья, кормов, товарных запасов в случае неопределенности и рисков; внешнеэкономическая деятельность и др. (рис. 2. 2).

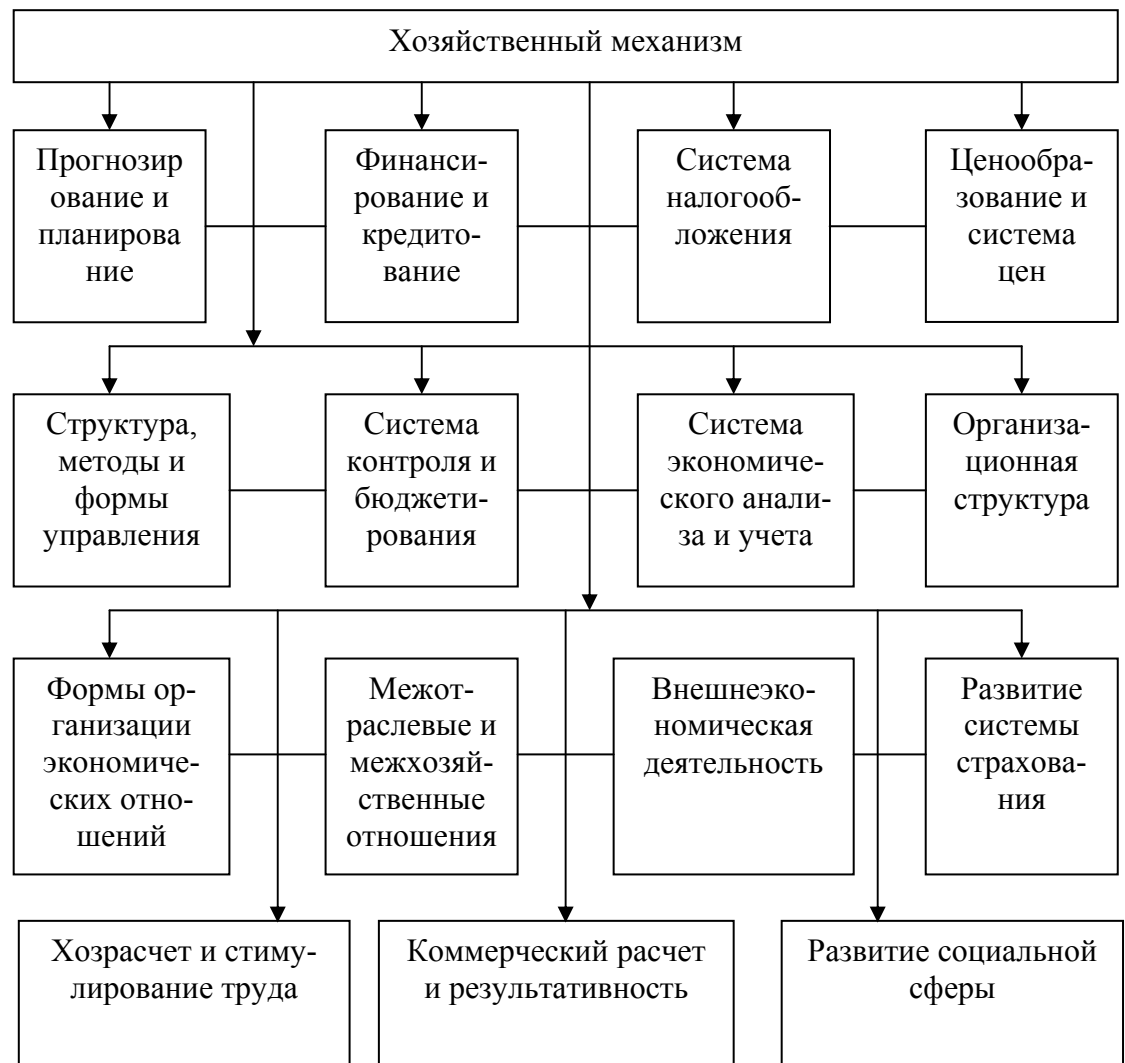


Рис. 2. 2. Основные элементы экономического механизма свиноводческой организации

Исходным требованием разработки системы и элементов экономического механизма должен стать учет действия экономических законов, внутренних и внешних факторов, структуры, целей и задач управления свиноводством. Поэтому создание эффективного экономического

механизма – проблема весьма сложная. Она предполагает решения ряда основополагающих мероприятий (таблица 2. 9).

Таблица 2. 9

Последовательность решения приоритетных мероприятий для создания современного экономического механизма хозяйствования в свиноводческих организациях

Приоритетные мероприятия, требующие решения	Направление решений
1.Повышение действенности экономических рычагов и стимулов в свиноводстве.	1. Путем концентрации внимания на ключевых направлениях и интенсификации эффективных и стратегических видов деятельности. 2. Перестройка экономических отношений между свиноводческими организациями и заказчиками, покупателями продукции через государственное регулирование цен на определенный объем (квоты) продукции и ликвидацию диспаритета цен.
2. Совершенствование экономических отношений свиноводческих организаций с государственными органами управления.	1. Путем разграничения функций государственного, хозяйственного и местного самоуправления.
3. Создание равных экономических условий для всех форм собственности и видов хозяйствования.	1. Путем создания эффективной рыночной инфраструктуры и всех необходимых условий по усилению интеграционных связей между хозяйствующими субъектами.
4. Изменение характера экономических взаимоотношений между отраслями, организациями АПК.	1. На основе реализации принципа приоритета спроса и предложения, а также развития свойств предпринимательства и конкурентоспособности.
5. Формирование и модификация производственных экономических связей.	1. Производители и заказчики располагают эквивалентом экономических рычагов, соответственно, на производство и покупку объемов необходимой продукции, качество и сроки поставки.

Одной из основных задач управления свиноводством в Удмуртской Республике является разработка и реализация финансовых стратегий. Основанием разработки и реализации этих стратегий должно стать государственное регулирование финансовых рычагов воздействия на эффективность всей системы управления. Из них главным и постоянно действующим рычагом должна стать бюджетная поддержка развития

производства продукции свиноводства с целью развития государственной продовольственной безопасности. Бюджетная поддержка может быть в виде инвестиционных кредитов, субсидий и субвенций. Важную роль играют также государственные дотации и компенсации затрат с учетом обеспечения рентабельности работы свиноводческих организаций.

2.2. Концепция организации управления и его информационной системы в свиноводстве

Толковый словарь русского языка определяет термин «организация» как «...планомерное, продуманное устройство, внутренняя дисциплина [110, с. 471]. В словаре иностранных слов понятие «организация» истолковывается как строение, устройство чего-либо; совокупность людей, групп, объединенных для достижения какой-либо цели, решения какой-либо задачи на основании принципов разделения труда, разделения обязанностей в иерархической структуре [51, с. 358].

В научном плане организация есть наука, изучающая закономерности рационального построения какой-либо системы с целью повышения эффективности ее функционирования и обеспечения дальнейшего прогрессивного ее развития. По отношению к системе управления хозяйствующим субъектом, организация представляет собой один из основных компонентов содержания и функций управления производством. Данная функция управления должна быть эффективно использована не только в общей системе управления хозяйствующим субъектом, но и в управлении ее функциональными отделами и их деятельностью, к которым относится также управленческий учет в данной организации.

В обобщенном понимании понятие «организация деятельности» – это функция управления, объективно необходимый вид управленческой деятельности, выражающей направления или стадии осуществления хозяйственного воздействия на отношения людей в процессе их деятельности. Таким образом, организация как функция управления и целенаправленный специфиче-

ский вид деятельности управленческого персонала, состоящая из совокупности конкретных видов труда, объективно необходима, прежде всего, для полноценного и эффективного управления хозяйственными процессами, в том числе управленческим учетом и его аппаратом (субъектом). Отсюда следует вывод о том, что организация играет существенную роль не только в управлении в целом хозяйственными процессами, но и управленческим учетом, развитии его методологии, метода, методики и практики (техники ведения, работы его аппарата). В конечном итоге, от развития и эффективного функционирования указанных блоков (компонентов) управленческого учета зависит совершенствование системы управления производством и хозяйственно-финансовыми результатами.

Изучение теоретико-методологических основ и практики процесса управления, его информационной базы показала следующие методологические, организационные, методические и технические недостатки, связанные с организацией управления и управленческого учета на хозяйственном и государственном уровнях:

1. Научная разработка теоретических, методологических и организационно-практических основ управления и управленческого учета, применительно к аграрной сфере в условиях трансформационной экономики недостаточна. Отсутствие системного решения указанных проблем, оторванность практического функционирования управления и его информационной базы от конкретных практических потребностей, слабая его гибкость, адаптивность к стремительным изменениям условий внутренней и внешней среды трансформационной экономики не позволяет в полной мере создавать надежную систему оперативного, тактического и стратегического управления сельским хозяйством.

2. Отсутствие организации единства функционирования формы и содержания управления производством, управленческого учета является основной причиной эволюционно-запоздалого развития методологии и практики менеджмента и следствием принятия необоснованных управленческих

решений управленческим аппаратом хозяйствующего субъекта.

3. Во многих случаях в организации управления и практикой управленческого учета принимаются во внимание не научное обоснование, а методы проб и ошибок. Это связано с тем, что в системе управления и управленческом учете сельскохозяйственных организаций зачастую не разработаны методические и практические проекты управления хозяйственной жизни и использования информации об объектах управленческого учета. Кроме того, во многих сельскохозяйственных организациях не разработаны: планы организации управленческого учета и составления управленческой отчетности; четко организованные системы документации и регистров управленческого учета; план-график документооборота, график распределения обязанностей между счетными работниками и выполняемой ими последовательности учетных работ; проекты организации самой системы управления, его централизации и децентрализации.

4. В управленческом учете допускается многократное дублирование одних и тех же сведений о хозяйственных фактах, что связано с искусственным усложнением и запутыванием стадий учетного процесса (первичного, аналитического и синтетического). Все это ведет к накоплению излишней, не уместной, не надежной, не понимаемой и бесполезной «информации» для управления. Бухгалтерия сельскохозяйственных организаций, таким образом, не выполняет в полном объеме своих прямых функциональных обязанностей.

5. Содержание информации управленческого учета сельскохозяйственных организаций относительно пригодно для оценки экономического состояния организации в целом, а осуществлять аналитическую оценку деятельности бригад, цехов, ферм, хода технологических процессов, эффективности отдельных видов производства продукции, запасов собственного заготовления и т.п., практически невозможно.

6. Современное состояние организации управления и управленческого учета не позволяет в полной мере осуществлять горизонтальную и вертикальную интеграцию управленческих блоков, элементов, подсистем, а также

интеграцию функций управления. Это ведет к необоснованности распределения управленческих и учетных работ между работниками аппарата управления, бухгалтерии и рациональной коммуникации информации в системе менеджмента.

7. Отсутствие научно обоснованных организационно-технологических и других механизмов превращает управление в формальную структуру, а учет из функции управления только в функцию регистрации происходящих отдельных событий или уже произошедших фактов и простого соблюдения последовательности традиционной (присущей) процедуры.

8. Не определены условия, факторы и критерии научной организации аппарата управления и управленческого учета, труда и его оплаты персонала данного аппарата, а также отдела управленческого учета, его структуры. Не разработаны также показатели оценки эффективности работы службы управления и учета в свиноводческих организациях.

Все указанные недостатки ведут к тому, что управление в сельскохозяйственных организациях, в том числе в свиноводстве, осуществляется формально, а его развитие, как в методологическом плане, так и в практическом плане, носит депрессивный характер. Поэтому в современных рыночных условиях возникает объективная необходимость разработки теоретических положений и практических аспектов научной организации управления и его информационной базы в сельскохозяйственных экономических субъектах, в том числе в свиноводческих организациях.

При этом организация управления и учета, по нашему мнению, предполагает: понимание и использование основополагающих принципов управления, допущений и правил учета, соблюдение всех требований, предъявляемых к нему в современных условиях; достаточно полное применение научных способов и методических приемов учета для осуществления предписанных функций и решений поставленных перед учетом задач – стратегическая цель; понимание концепций и постулатов управления и управленческого учета, которые определяют направления развития теории и помогают понять

содержание положений, правил менеджмента и управленческого учета, что обеспечивает обоснованный выбор организационных, методических и технических аспектов управления, его информационной базы и оптимизации политики менеджмента хозяйствующего субъекта с целью осуществления его функций; умелый выбор нужной формы управления и учета, чтобы не упускать из виду ни содержательную, ни формальную сторону менеджмента; адекватное применение и использование механизмов (законодательных, нормативных, инструктивных, программных, методических, организационных, организационно-компенсаторных др.) управления, совершенствование его формы (структурных связей, состава элементов), как способа организации содержания (отношения, накопления и хранения) информации и управленческих решений; диагностика состояния системы управления и определение сроков и планов (программ) своевременной ее реорганизации; формирование рациональной структуры управления и управленческого учета, качественное проведение проектных работ в соответствии с организационной структурой и организационной ступенчатостью субъекта; рационализация реализации нововведений и адаптация учета к международным учетным стандартам; «вживление» новых саморегулирующих автоматизированных форм управленческого учета, придание учету свойств самоорганизации; организация оптимизации сочетания централизации и децентрализации управления, его информационных блоков в условиях экономических методов менеджмента, коллективных форм организации труда, его оплаты в центрах ответственности и сегментов деятельности, функционирующих на принципах самоокупаемости, самофинансирования и самоконтроля; развитие материально-технической базы управления, его функциональных отделов организации; подготовка кадров, повышение их квалификации и опыта, инициативности, формирование нового профессионального мышления и новой организационной культуры работы менеджеров, экономистов, бухгалтеров и других кадров аппарата управления; внедрение научной организации труда и экономико-компенсаторной, организационно-компенсаторной и управленческого ме-

ханизмов внутреннего регулирования работы исполнителей экономическими методами и рычагами воздействия; прогнозирование и контроль результативности всех мероприятий по организации управления и управленческого учета путем оценки эффективности их функционирования в хозяйстве.

Для достижения указанных предположений по организации управления и его информационной базы - управленческого учета необходимо определиться с методом (способами) познания данного изучаемого объекта исследования. Так, методической основой организации управления и его ведущей функции - управленческого учета является диалектический метод познания. В соответствии с этим методом организация управления и управленческого учета изучает методические аспекты, способы рационального построения структуры, методики и практики менеджмента, ведения управленческого учета не изолированно, а в тесной связи с другими организованными системами и элементами хозяйственного механизма экономического субъекта, а также с учетом состояния внешней среды.

В научной и учебной литературе специалисты практики и ученые экономисты по-разному определяют понятие «организация управления и управленческого учета». Это связано с тем, что в данное понятие различные исследователи вкладывают различный смысл, в зависимости от направлений и целей выполняемых ими научных и учебно-методических работ. Например, по данной проблеме Н.А. Леонтьев писал, что организация бухгалтерского учета представляет собой «...ряд действий лиц, которым поручено осуществление учета, направленных для достижения целей, поставленных перед учетом» [83, с. 483]. А.Н. Кашев организацию бухгалтерского учета определял так: «...сочетание элементов учетного процесса в статистическом состоянии, обеспечивающее наиболее активное воздействие учета на процессы выполнения плана, а также сохранность производственных процессов и соблюдение режима экономии» [68, с. 520]. В первом определении организация бухгалтерского учета сводится лишь к ряду действий должностных лиц, а во втором определении неясно о каких именно элементах учетного процесса

идет речь. Ведь вся система бухгалтерского учета состоит из элементов и структурных связей, кроме того, авторами не упоминались аспекты организации структуры бухгалтерского учета и аппарата бухгалтерской службы.

Ряд ученых вместо термина «организация учета» в своих работах используют другую, более углубленную терминологию «рациональная организация бухгалтерского учета», связывая ее с простотой учета и экономичностью учета [83, с. 22; 68, с. 28; 19, с. 14; 72, с.278]. Некоторые ученые рациональную организацию бухгалтерского учета сводят лишь к повышению степени информационной функции учета, то есть информационным обеспечением управления [82, с. 40; 68, с. 45]. Встречаются и другие точки зрения экономистов, которые в своих работах определяют организацию учета как «...определенная система мероприятий, обеспечивающих рациональное ведение учета» [115, с. 3], другие – средство «...достижения рационального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов на всех стадиях кругооборота» [99, с. 5], третьи считают, что организация бухгалтерского учета находит свое выражение только в определенных предпосылках [149, с. 87], четвертые существенность организации бухгалтерского учета сводят к организации способов и методических приемов [14, с. 5].

Изучение и анализ литературных источников показали, что в переводных работах зарубежных ученых (западных стран) не раскрывается не только сущность организации бухгалтерского учета, но и не определяется даже содержание данного понятия. Известный экономист М.И. Куттер считает, что организационную сторону бухгалтерского учета следует рассматривать с позиции распределения ответственности администрации и учетных работников. При этом организацию бухгалтерского учета определяет как «... комплекс мер по упорядочению учетной работы: а) проводимых руководителем предприятия и способствующих повышению эффективности труда счетных работников, б) осуществляемых бухгалтерским аппаратом и направленных на обеспечение финансового контроля за деятельностью персонала» [50, с. 457-458]. В данном определении прежде всего привлекает внимание понятие

«упорядочение учетной работы», так как данное понятие предполагает не только организацию содержания, но и формы бухгалтерского учета, то есть диалектическое единство существования формы и содержания. Вместе с тем, считаем спорным сведение организации бухгалтерского учета к цели повышения эффективности труда счетных работников и обеспечения финансового контроля за деятельностью персонала. Последний является задачей контроля и ревизии. Наиболее расширенное определение организации бухгалтерского учета дает в своей работе профессор Р.А. Алборов: «под рациональной организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов» [7, с. 195].

Несмотря на кажущуюся полноту данного определения, оно не лишено недостатков, так как не предусматривает основу организации на методологию бухгалтерского учета. По нашему мнению, к раскрытию сущности, содержания, роли и места организации управления и бухгалтерского учета в условиях многоукладной и трансформационной экономики следует подходить комплексно (системно). Такой подход требует последовательности выделения и объяснения этапов (стадий) процесса организации управления и управленческого учета.

1. Организация управления и его информационной базы - учета предполагает наличие формы и содержания, то есть необходимо учитывать методологические аспекты. «Форма» и «содержание» - понятия диалектические. Они выражают разные, но неразрывно связанные аспекты управления, его системы информации (методологические, организационно-методические и технические). Их единство выражается в том, что определенное содержание управления или учета «облачается» в определенную форму. «Содержание оформлено, а форма содержательна» - писал Гегель [62, с. 120]. Содержанием управленческого учета является совокупность его информации, отвечающая

потребностям внутренних и внешних пользователей информации, а содержанием управления – совокупность управленческих решений.

Форма же управления, а также учета в обобщенном выражении есть способ организации и существования его содержания, то есть информации и управленческих решений. Понятие форма, как известно, тесно связано с понятием способов, правил, упорядочивающих и регулирующих систему управления и управленческого учета как практические виды деятельности управленческих работников. Поэтому в основу организации управления и учета должен быть положен анализ конкретных информационных потребностей для принятия решений. Эффективное использование информации в управлении и внешними пользователями посредством решения задач и выполнения назначения управленческого учета осуществимо только путем развития и надлежащей организации его функций, технологии и механизмов. Исходя из этого, должны определяться (организоваться, выбраться) процедуры учета, алгоритмы обработки данных, регистры и счета бухгалтерского учета, его структурные связи и ступенчатость элементов, способы и формы обобщения и представления информации, периодичность ее получения управленческим аппаратом. Все это зависит от надлежащей организации каждого компонента (звена) содержания и формы управления и управленческого учета.

2. Даже идеальная организация управления, его информационной системы сама по себе не предопределяет полностью успеха в менеджменте: важна не только хорошая организация управления, но и мастерство его применения в конкретной организации. При этом следует учитывать уровень профессиональной подготовки кадров аппарата управления, уметь подобрать и принимать на работу высококвалифицированных специалистов. На данной стадии организации необходимо разработать и внедрить функциональную структуру управления, его аппарата (линейная – иерархическая; по вертикали – линейно-штабная; комбинированная – функциональная) с учетом организационно-правовой формы, организационной структуры и структуры управле-

ния хозяйствующего субъекта, его видов деятельности, степени централизации и децентрализации управления, формы организации структурных подразделений, производства, труда и его оплаты и др.

3. При организации управления и управленческого учета важное значение имеет правильное установление последовательности включения в процесс менеджмента взаимосвязанных этапов систем управления и управленческого учета (наблюдения, изменения, регистрации фактов хозяйственной жизни, систематизация, группировка, разработка и принятие управленческих решений и др.). Важно при этом опираться на организационные принципы управления, а также на нормы законодательных, нормативных, методических и инструктивных материалов. Кроме того, необходимо учитывать или устанавливать наиболее рациональное взаимоотношение всех структурных и функциональных подразделений с аппаратом управления, а также определить необходимый объем и характер информации для внутреннего управления и внешних пользователей, разработать план (проект) и детализированную программу организации управленческого учета. Последняя должна представлять собой развитие общего плана с разбивкой по конкретным направлениям (план-программа документации, план-программа инвентаризации и др.).

4. Следующим аспектом (стадией) организации управления и учета должна быть: научная организация труда аппарата соответствующих служб, организация обучения и повышения квалификации работников указанных служб и оснащение их работы современными средствами вычислительной техники и программными продуктами. Особо важное значение при рациональной организации управления имеет организация достойной оплаты труда работников, которая должна регулироваться не административно-командными методами, а экономико (или организационно) - компенсаторными механизмами и экономическими методами управления.

Таким образом, организация управления и его информационной базы - учета представляет собой комплексный многократный процесс квантификации, включающий неразрывно взаимосвязанные этапы, которые можно груп-

пировать по следующим признакам: по содержанию – методологические, концептуальные, методические, комплексные (технология организации управления, учета); по форме – способы организации содержания (механизмы, связи, состав элементов); по глубине – структурные, процедурные, функциональные; по масштабу – локальные и общие; по времени действия – оперативные, текущие, постоянные, временные, перспективные (стратегические); по виду средств и используемых ресурсов – технические, проектно-рекомендательные, трудовые, материальные, финансовые, социальные (НОТ, обучение повышение квалификации работников, мотивация их труда)

Ниже приведена, разработанная концептуальная схема организации управления производством и его информационной базы – управленческого учета в сельскохозяйственных (свиноводческих) экономических субъектах (рис. 2. 3).

Практическое осуществление предложенной модели организации управления и управленческого учета будет способствовать: диалектическому единству эффективности функционирования формы и содержания управления, а также управленческого учета на практике, что обеспечит прогрессивное их развитие; усилению всех функций учета и укреплению взаимосвязей между функциями управления путем повышения эффективности коммуникации информации в системе менеджмента; интеграции деятельности всех экономических служб организации; обеспечению обратных и прямых связей по двум основным направлениям: по вертикали (вверх и вниз) по уровням иерархии; по горизонтали (на одном уровне иерархии); обеспечению специализации информации по направлениям коммуникации; ориентации управленческого учета на достоверные текущие сведения и на полезный для управления конечный результат (информации).

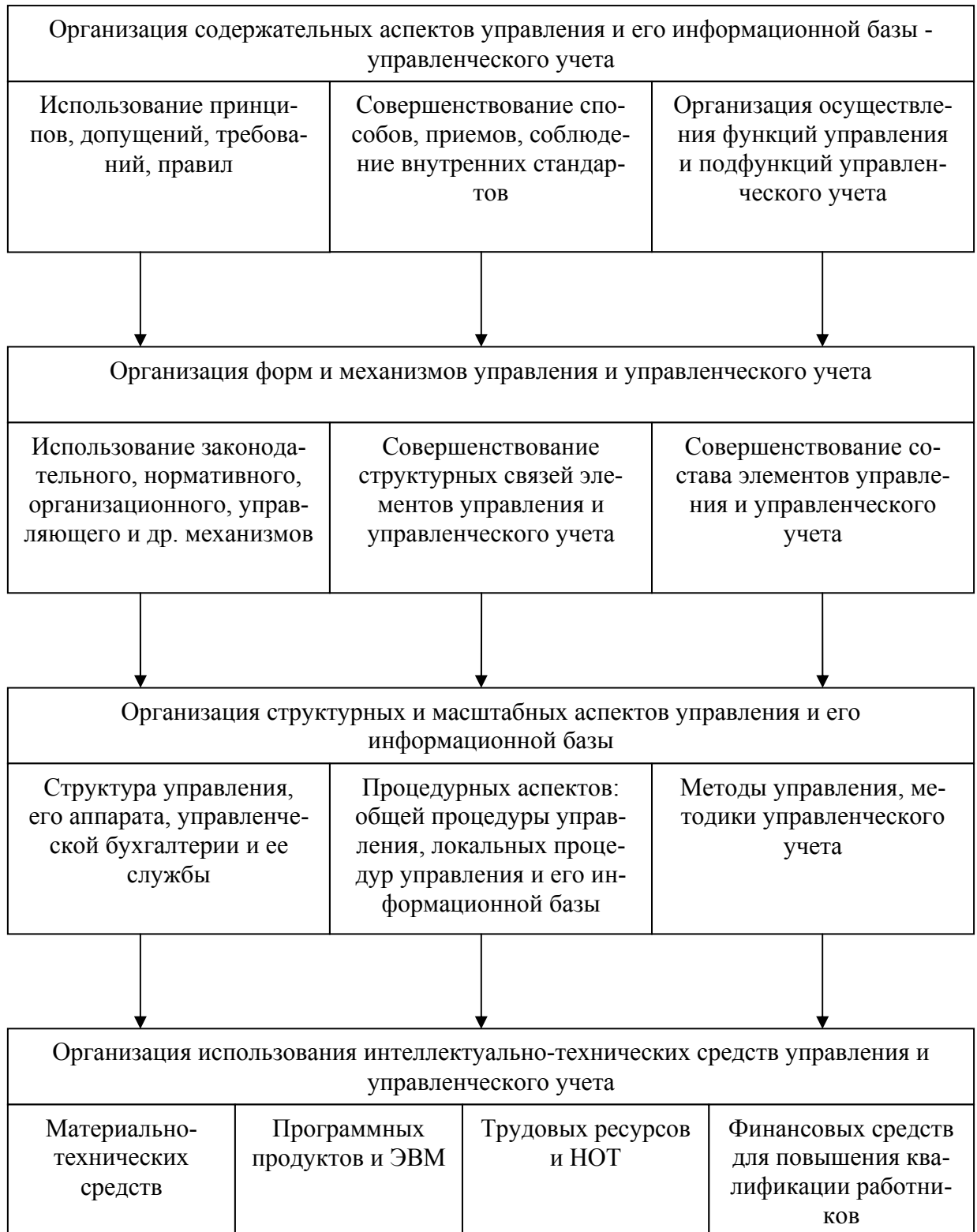


Рис. 2. 3. Концептуальная модель организации управления и его информационной базы в свиноводстве

2.3. Организация процесса управления и его информационной базы в свиноводческих хозяйствующих субъектах

Управление и управленческий учет как динамические процессы и искусственные системы со своими специфическими содержаниями и формами, связаны с использованием интеллектуального потенциала, средств и предметов труда. Эти системы неразрывны друг от друга, а их процессы состоят из организационной, технологической и завершающей стадий.

Организационная стадия включает в себя: разработка, оптимизация и выбор стратегии развития и учетной политики организации; разработка всех необходимых документов внутренней регламентации управления и управленческого учета; нормативно-справочное и методическое обеспечение ведения экономических методов управления и прогрессивных методов управленческого учета; техническое обеспечение управления производством и его информационной базы.

Технологическая стадия включает в себя: первичное наблюдение, измерение и регистрация фактов хозяйственной жизни; ведение аналитического и синтетического учета (обработка, группировка, систематизация первичных данных); обобщение информации и передача ее управленческому персоналу для принятия решений.

Завершающая стадия включает в себя: обобщение информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах организации; трансформация обобщенной информации в управленческую отчетность; передача информации пользователям (менеджерам, руководителям); принятие решений, регулирование хозяйственных процессов.

Таким образом, процесс управления и управленческого учета – это система, функционирующая с использованием материальных, трудовых и интеллектуальных ценностей. Поэтому данный процесс должен быть рационально организован, то есть все элементы системы упорядочены, приведены в единое целое, функционируют взаимосвязано, находятся в функциональной зависимости. Отсюда следует говорить о научной организации процесса

осуществления управления и процесса управленческого учета в организациях.

В современных условиях стремительного развития системы управления организациями и изменениями внешней среды предпринимательской деятельности, управленческий учет призван обеспечивать выполнение всех предписанных функций и решение поставленных перед учетом стратегических задач в системе управления хозяйствующим субъектом. Поэтому научная организация процесса ведения управленческого учета, как и в целом системы управления, должна включать организацию этого процесса, управления им и обслуживания его. Кроме того, научная организация процесса управленческого учета должна строиться на базе присущих ей специфических принципов. В экономической литературе до сих пор нет единого мнения по определению принципов организации процесса бухгалтерского учета [83, с. 36-41; 68, с. 128; 19, с. 18-19; 72, с. 21; 82, с. 43; 68, с. 68; 115, с. 20-23]. В этих работах их авторы перечисляют различные принципы и условия организации процесса бухгалтерского учета. Так, И.А. Ламыкин к принципам организации учетного процесса относил: единый научно разработанный план счетов; установление единых типов номенклатур производственных затрат и т.д. [82, с. 43], а В.П. Петров – точность и объективность учетной информации, ясность и доступность учетной информации и др. [68, с. 68]. Как видим, в указанных работах их авторы смешивают принципы организации процесса бухгалтерского учета с его техническими аспектами и требованиями. Но принципы организации процесса бухгалтерского учета должны предшествовать всем другим аспектам практической его реализации на практике.

Это связано с тем, что процесс практического ведения бухгалтерского учета, как и любой другой хозяйственный процесс, является объектом наблюдения и управления экономического субъекта. Поэтому для эффективного функционирования процесса управленческого учета в системе управления сельскохозяйственной организации необходимо соблюдать следующие принципы: непрерывность процесса; прямоточность информации; ритмич-

ность выполнения учетных работ; параллельность выполнения учетных работ; пропорциональность обеспечения информацией; специализация и кооперация при выполнении учетных работ.

Непрерывность процесса управленческого учета означает отражение фактов хозяйственной жизни в учете во временной и пространственной их определенности и иерархии. Непрерывность во времени дает возможность комплексного познания объекта учета за определенный период деятельности организации. Непрерывность процесса управленческого учета обеспечивается путем выполнения учетных работ в соответствии с графиком документооборота и графиком распределения обязанностей (работ) между исполнителями учетных работ по пространственной иерархии.

Прямоточность информации означает рациональную организацию потоков коммуникации информации в системе управления хозяйством, не допущение дублирования учетных работ исполнителями, а также не допущение дублирования данных управленческого учета, многократного их повторения в учетных регистрах.

Ритмичность выполнения учетных работ обеспечивается равномерным и последовательным выполнением всех учетных работ путем соблюдения методических приемов, правил управленческого учета, его основной процедуры и локальных процедур обработки первичных данных, их группировки, систематизации и трансформации в управленческую отчетность.

Параллельность выполнения учетных работ означает одновременное выполнение всех видов учетных работ, что способствует взаимоувязке первичных данных, показателей аналитического и синтетического учета (оборотов и сальдо счетов).

Пропорциональность обеспечения информацией означает соблюдение оптимального соотношения информационного обеспечения всех внутренних пользователей информации и составления управленческой отчетности для всех внутренних пользователей информации. Пропорциональность обеспечения информацией всех пользователей обеспечивается путем качественного

познания содержания фактов хозяйственной жизни и повышения эффективности коммуникации информации.

Специализация и кооперация при выполнении учетных работ предполагает правильное распределение работ в системе управленческого учета между исполнителями и распределение информации в процессе ее коммуникации между всеми пользователями. При этом необходимо учитывать востребованность, уместность, релевантность и нужность информации в системе управления хозяйственными процессами (рис 2. 4).

Таким образом, научная организация процесса управления, учета и НОТ состоит в создании организационных предпосылок для эффективности системы управления, управленческого учета и аналитичности его информации в системе менеджмента с целью активного влияния на принятие управленческих решений в свиноводческих организациях. Управление процессом самого управления и учета предусматривает взаимное согласование выполнения интеллектуальной подготовки данного процесса и научной организации труда участников этого труда. Оценка эффективности процесса управления и управленческого учета на завершающей стадии по абсолютным и относительным показателям оценки, а также по количественным показателям оценки управленческого труда.

Кроме приведенных аспектов в рис. 2. 4, научная организация процесса управления, учета и НОТ могут включать в свое содержание: организацию трудовых процессов; организацию рабочих мест исполнителей; обеспечение благоприятных условий труда; организацию труда по функциональному обслуживанию рабочих мест; нормирование и оптимальное стимулирование труда; развитие творческих способностей, инициативности и активности исполнителей и др.



Рис. 2. 4. Содержание организации процесса управления производством и его информационной системы

Управление процессом менеджмента и учета включает: управление организационно-технической подготовкой данного процесса на всех стадиях этого процесса; управление научной организацией труда и качеством технологии выполнения всех работ в процессе управления и учета; управление обслуживанием хода процесса менеджмента и учета; обеспечение средствами труда и коммуникации информации; обеспечения НОТ и рабочих мест, обслуживания рабочих мест; обеспечения своевременной модернизацией и замены средств обработки информации; обеспечения охраны труда и техники безопасности.

С целью совершенствования информационной базы управления необходимо знать содержание не только функций управления, не только самой системы управления, но и их подфункций – системы информации хозяйствующего субъекта.

Внедрение экономических методов управления и социального стимулирования труда работников требует существенного изменения организационной структуры свиноводческих хозяйств и частичной децентрализации их системы управления. Но для частичной децентрализации системы управления производством и внедрения социально-экономических методов управления в свиноводческих организациях необходимо осмысление и понимание указанной системы управления.

Правильное понимание сущности сочетания централизованной и децентрализованной системы управления очень важно для определения границ и функций ее использования, а также предмета и объекта познания, разработки, организационно-методических аспектов внедрения в практике данной системы. Такое понимание необходимо и для того, чтобы не допустить ошибки при внедрении данной системы, так как эта система может отличаться вариантностью, методическими и техническими аспектами в разных организациях.

В тоже время процесс внедрения данной системы управления требует научно обоснованный подход к организации мероприятий внедрения и веде-

ния (табл. 2.10).

Таблица 2. 10

Мероприятия для организации децентрализованной системы управления свиноводством

Мероприятия по организации внедрения децентрализованной системы управления	Требования и решения организационных мероприятий
1	2
1. Анализ состояния системы управления хозяйства и определение перспектив ее проектирования и информационных потребностей	Внедрение децентрализованной системы управления – это не самоцель. Управление должно стать составной частью системы хозяйственного механизма как при ее централизации, так и децентрализации по под разделениям организации
2. Правильный подбор руководителя проекта внедрения децентрализованной системы управления в подразделениях организации	Обязать на предприятии менеджера, который будет полностью привержен идее целесообразности, необходимости и возможности формирования и развития децентрализованного управления на предприятии. Этот менеджер должен иметь административный ресурс, предпринимательскую активность и соответствующую профессиональную подготовку в области менеджмента и методов управления. Он должен выступать в качестве проектировщика задач во внедренческом процессе и занимать должность заместителя руководителя, главного специалиста или непосредственно начальника отдела внедрения; объективно решать все возникающие вопросы на основе делегированных ему полномочий и возможных выполняемых функций.
3. Организация тщательного подбора на конкурентной основе специалистов и исполнителей управленческих работ	Подбор сотрудников, занимающихся подготовкой и ведением децентрализованной системы управления необходимо осуществлять на общих основаниях, исходя из профессиональных знаний и навыков в области экономики, менеджмента, финансов и учета. Целесообразно предлагать на должности специалистов выпускников экономических вузов, имеющих опыт работы по специальности экономика и управление.
4. Активное участие высшего руководства организации во внедренческой деятельности с учетом философии и миссии хозяйствующего субъекта.	Децентрализованная система управления создается с целью эффективного управления, а потому специалист должен знать, о чем руководители подразделений хотят получать информацию. Участие высшего руководящего звена совершенно необходимых для снижения естественного сопротивления менеджеров среднего уровня и исполнителей при построении и отладке системы.
5. Организация и размещение необходимых ресурсов при внедрении децентрализованной системы управления в свиноводческих организациях	Создание системы децентрализованного управления само по себе является весьма серьезной и объемной задачей и требует солидных затрат времени и ресурсов, особенно в структурных подразделениях со сложной структурой производства. Руководству необходимо относиться с пониманием того, что процесс внедрения потребует соответствующих издержек. Поэтому до начала работ необходимо реально оценить все свои возможности, связанные с внедрением данной системы, и спланировать все виды ресурсов на предмет их использования.
6. Организация подготовки сотрудников к внедрению системы децентрализованного управления производством	Специальная подготовка сотрудников предприятия должна предшествовать внедренческой деятельности этих сотрудников, а также практическому функционированию системы децентрализованного управления и его экономических методов.

Организация внедрения децентрализованного управления должна осуществляться последовательно путем реализации проектных действий и их организационных решений (табл. 2. 11).

Таблица 2. 11

Организация последовательности действий и осуществления аспектов внедрения децентрализованной системы управления

Проектные действия	Организационные решения
1. Изучить текущее состояние управления в организации по различным его направлениям	По функциям управления (прогнозирование, планирование, контроль, организация, регулирование и др.). По функциям деятельности в организации (финансы, производство, маркетинг и т.д.). По иерархии уровней управления (руководитель организации, заместители руководителя организации, руководители структурных подразделений и т.д.). Организовать маркетинг, чтобы понять, кто и что делает в организации и какой информацией для этого пользуется. Для этого необходимо провести всеобщую экспертизу должностей, персонала, подразделений и функций.
2. Необходимо решить центральный вопрос построения системы управления, каким образом будет функционировать децентрализованное управление на предприятии	Делегирование полномочий, функций, обязанностей и ответственности всех работников управления, в том числе менеджеров подразделений. Интеграция деятельности менеджеров на основе решения единых целей и задач управления производством. Разработка бюджетов для подразделений и мероприятий по их исполнению.
3. Необходимо решить все вопросы, связанные с взаимодействием всех функций управления.	В части их органического единства при разной ориентированности по целям, срокам, динамике, сопоставимости и пользователям информации по функциям. Регламент работы службы управления должен быть таким, чтобы он удовлетворял менеджмент на всех иерархических уровнях системы управления организационной структуры предприятия.
4. Разработка окончательной модели системы децентрализованного управления, которая должна в будущем эффективно функционировать на предприятии.	Выделяются объекты и управленческие блоки по функциям и по иерархии уровней управления в организации: а) по горизонтали: экономика, финансы, производство, снабжение, сбыт, маркетинг, качество, персонал, социальные вопросы, делопроизводство и др.; б) по вертикали: руководитель, заместитель руководителя, главные специалисты, руководители структурных подразделений, менеджеры.

В процессе организации внедрения сочетания централизации и децентрализации системы управления производством самое главное - сформировать информационные блоки с учетом потребностей информации для выработки управленческих решений.

Интегрированный подход к формированию специализированных информационных блоков требует последовательный реинжиниринг предприятия: переход к финансовой и управленческой структуре и выделение центров ответственности; настройка системы аналитических признаков, которая

позволяет вести учет с заданной глубиной и необходимой детализацией; выработка регламентов обработки и предоставления информации, а также действий всех служб по выполнению учетных функций; разработка и реализация политики управленческого учета и управления хозяйственными операциями.

Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре хозяйства, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения организации с точки зрения делегирования им определенных полномочий и ответственности.

Кроме того, работникам таких подразделений требуется организовать оплату их труда за конечные результаты производства продукции (работ, услуг). Все эти формы управления и организации труда требуют также передачи (децентрализации) части функций управленческого учета непосредственно в подразделения, то есть в центры ответственности.

Деление производственной организации на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, особенностей технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производимой продукции или выполненных работ (оказанных услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспечения квалифицированным кадровым персоналом. Особое влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры организации. Производственная структура, например, сельскохозяйственной организации отражает виды производства (основные, вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства), состав и структуру бригад, ферм, цехов, служб (или отделов), их производственный потенциал, формы организации и их взаимосвязь линиями ответственности путем коммуникации информации на каждом иерархическом уровне управления. Исходя из системы экономических методов управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной организации, ее целями и задачами достижения поставленного уров-

ня эффективности предпринимательской деятельности.

В сельскохозяйственных организациях при создании центров ответственности возникает необходимость учитывать специфические частные факторы и условия. Так, важную роль в регулировании рынка сельскохозяйственной продукции приобретает внутрипроизводственное регулирование, которое включает в себя маркетинг и внутрипроизводственные экономические отношения. Поэтому внутрипроизводственные экономические отношения следует строить на принципах коммерческого (хозяйственного) расчета и создания по этим принципам центров ответственности. В процессе производства одни подразделения (центры ответственности) постоянно взаимодействуют с другими, вступают в отношения с функциональными службами, органами управления организации. В результате в каждой организации создается внутрихозяйственный экономический механизм, основанный на элементах товарно-денежных, рыночных отношений, предпринимательства и принципах хозяйственного расчета. Вместе с тем движение продукции, работ, услуг, техники и материалов, трудовых и других ресурсов должно представлять собой движение стоимостей, основанное на принципах заинтересованности, взаимовыгодности подразделений путем действия внутри хозяйства закона стоимости, т. е. товарно-денежных отношений путем купли-продажи.

При создании центров ответственности на принципах внутрихозяйственного расчета в свиноводстве необходимо учитывать следующие условия и факторы: подразделение (центр ответственности) должно представлять собой в своей деятельности законченный технологический цикл производства продукции или самостоятельную, обособленную его часть, иметь постоянный состав работников, размер земельной площади и других средств производства; возможность самостоятельной реализации части своей продукции сверх договора по любым ценам, остальной – по трансфертным ценам; обеспечение прибыльности своего производства и рентабельности для самоокупаемости и самофинансирования; принимать активное участие в формировании производственного задания (бюджета), самостоятельно формировать источники

экономического и социального развития за счет остатка собственной прибыли; экономии средств полностью принадлежит хозрасчетному коллективу, перерасход – покрывается за его счет; деятельность центра ответственности не должна противоречить действующему законодательству, учредительным и другим правовым документам организации; руководители и специалисты общехозяйственного аппарата управления не вправе вмешиваться в оперативную деятельность центров ответственности, если она не противоречит заключенным договорам и другим правовым актам организации.

В свиноводческих организациях в условиях коллективных форм организации труда и отечественного внутрихозяйственного расчета можно организовывать три типа центров ответственности: центр затрат – подразделения несут ответственность только за те затраты, которые доведены до них производственными заданиями (бюджетами) и подконтрольны им; центр прибыли - подразделения контролируют те затраты, которые до них доведены и подконтрольны им, а также поступления (доходы); центр инвестиций - подразделения контролируют свои затраты, поступления и инвестиции (рис. 2. 5).

Важным методологическим аспектом организации и внедрения указанных центров ответственности и их эффективного функционирования в условиях хозрасчетных (внутрихозяйственных рыночных) отношений, является создание стройной (единой) системы управления затратами и результатами деятельности подразделений по принципу «затраты – выпуск – результат» (параграф 3. 2).

При организации центров ответственности важное значение имеет разработка методологии трансфертного ценообразования как инструмента оценки деятельности центров ответственности и трудовых коллективов подразделений свиноводческих экономических субъектов. Трансфертная цена – это расчетная или договорная цена на продукцию и услуги одного подразделения (центра), передаваемые (продаваемые) другому подразделению (центру) той же организации.

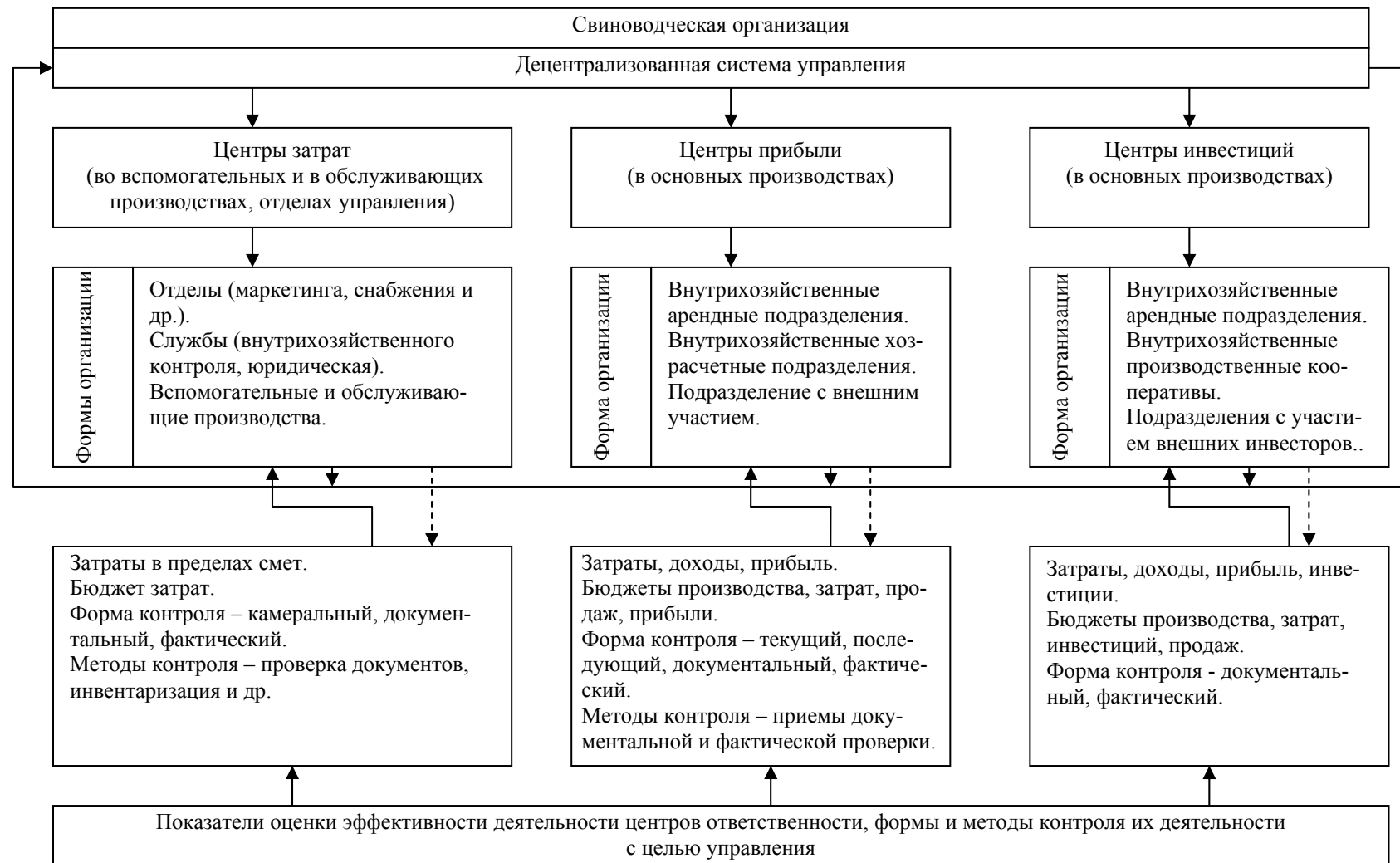


Рис. 2. 5. Организация центров ответственности и внутрихозяйственного контроля их деятельности в децентрализованной системе управления свиноводством

Разработка научно-обоснованной методики расчета трансфертных цен в условиях переходного к рынку периода становится все более актуальной, так как и трудовые коллективы центров ответственности, и администрация организаций в равной степени должны быть заинтересованы в максимуме получения прибыли и отвечать за эффективное ведение данной производственной деятельности. В связи с этим, трудовые коллективы при внутрихозяйственной кооперации (или аренде, подряде и т. д.), строго соблюдая принципы купли-продажи внутри хозяйства, должны иметь право на получение определенной части прибавочного продукта в виде дохода подразделения. В то же время определенная часть прибыли от реализации продукции должна оставаться у организации для формирования специальных фондов, погашения непредвиденных расходов, платежей в бюджет и внебюджетные фонды и т. д.

Таким образом, внутрихозяйственные трансфертные (договорные) цены (Π_t) должны быть выше производственной (бригадной, фермской, цеховой) себестоимости ($W_1 = C + \text{часть } V + \text{часть } m$) продукции и ниже ее цены реализации ($W_2 = C + V + m$) на сторону, что можно выразить в виде следующего неравенства: $(C + \text{часть } V + \text{часть } m) < \Pi_t < (C + V + m)$. При их разработке необходимо учитывать уровень или сумму переменных, условно-переменных и смешанных затрат на производство, постоянных затрат подразделения (центра), долю постоянных расходов организации, относящихся к подразделению по расчету (в зависимости от выбранной модели формирования себестоимости – полной или переменной). Кроме того, при расчете трансфертных цен в составляемой модели целесообразно учитывать трудоемкость, качество и доходность произведенной продукции. В расчетной цене для оценки валовой продукции (или для расчета нормы арендной платы) в плане (смете), а потом и фактической ее сумме необходимо, кроме выше сказанного, учитывать затраты центров ответственности при их различных экономических взаимоотношениях между собой и организацией в целом при централизованной, децентрализованной или смешанной (централизованной и

децентрализованной) системе управления сельскохозяйственным производством.

В связи с этим в современных условиях в разных свиноводческих организациях, с учетом степени централизации и децентрализации системы управления производством, возможны несколько вариантов (методов) определения трансфертных (договорных, расчетных) цен:

$$1. Ц_{т} = (C + \text{часть } V + \text{часть } m) \cdot (1 + K_p),$$

где C , V , m – соответственно материальные, трудовые и финансовые переменные затраты на производство продукции, руб.;

K_p – нормативный коэффициент рентабельности (доходности) продукции свиноводства, руб.

$$2. Ц_{т} = (C + V + m) \cdot \frac{(C + \text{часть } V + \text{часть } m)}{W_n},$$

где $(C + V + m)$ – продажная (рыночная) цена единицы продукции свиноводства, руб.;

W_n – затраты на производство всего, руб.

Ниже приведен расчет трансфертной цены на единицу прироста свиней на выращивании и откорме в ОАО «Восточный» Завьяловского района Удмуртской Республики (таблица 2. 12).

Таблица 2. 12

Расчет трансфертной цены на 1 ц прироста свиней на выращивании и откорме в ОАО «Восточный» Завьяловского района УР

№ п/п	Методика расчета (формула)	Значение расчетных показателей	Трансфертная цена 1 ц прироста, руб.
1	$Ц_{т} = (C + \text{часть } V + \text{часть } m) \cdot (1 + K_p)$	$Ц_{т}$ – трансфертная цена 1 ц продукции, руб.;	4141,0
2	$Ц_{т} = (C + V + m) \cdot \frac{(C + \text{часть } V + \text{часть } m)}{W_n}$	$(C + \text{часть } V + \text{часть } m)$ – чистые переменные затраты на производство продукции, руб.;	4149,0
		$(C + V + m)$ – продажная цена 1 ц продукции, руб.;	
		W_n – затраты на производство всего, руб.	

Примечание: произведено прироста свиней на выращивании и откорме

183054 ц ; затраты на производство прироста всего – 627447 тыс. руб., в том числе чистые переменные затраты – 501958 тыс. руб., чистые постоянные затраты – 125489 тыс. руб.; уровень рентабельности от продажи мяса свиней составил 51 %. В структуре себестоимости 1 ц прироста свиней на выращивании и откорме чистые переменные затраты составили 80 %, чистые постоянные затраты – 20 %.

Расчеты показывают, что предлагаемые методы расчета трансфертной цены являются обоснованными, полученные результаты по обоим вариантам практически совпадают (разница составила всего 8 руб.).

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ СВИНОВОДСТВА

3.1. Совершенствование нормативного метода управления затратами в свиноводстве

Управление процессами производства продукции свиноводства – это многоступенчатая, многомерная и многоплановая система. Основной целью данной системы является разработка и осуществление мероприятий, направленных на ускорение темпов роста эффективности производства продукции при одновременной оптимизации ее себестоимости. Ядром данной системы, несомненно, является планирование и нормирование затрат, но не менее важное значение в данной системе принадлежит научно-организованному учету, контролю, а также анализу производственной деятельности.

Переход организаций на самоуправление и организация в них хозяйственных подразделений предполагает, что назрела необходимость четкого определения и разграничения обязанностей всех работников экономических служб хозяйств. Одни служащие должны заниматься совместно планированием, учетом, анализом, контролем и прогнозированием деятельности всего хозяйствующего субъекта в целом. Другие же, непосредственно решают конкретные планово-учетные и контрольно-аналитические задачи на местах производства продукции. Это позволяет, как показывает опыт многих организаций, упорядочить огромный поток экономической и другой информации о затратах, объемах производства продукции и результатах производства по степени надежности, необходимости и полезности для управления организацией, ее подразделениями, а также местам возникновения, отклонениям от нормативов, причинам отклонений во времени и пространстве и др.

Все это требует децентрализации части функций управления (планирования, учета, контроля, анализа) непосредственно в трудовые коллективы и рассредоточения определенной части экономистов и бухгалтеров по подразделениям (отделениям, цехам и т. п.). Вместо планово-экономического отдела и центральной бухгалтерии целесообразно создать единую учетно-

экономическую службу – отдел (УЭО), на который следует возложить все функции как централизованного учета, так и планирования. Это позволит не только улучшить качество функций управления путем интеграции деятельности специалистов по экономической работе (планированию, прогнозированию, учету и т.д.), но и ликвидировать разногласия между службами, которые нередко возникают в организациях. Концентрация указанных служб и интеграция их работы в едином экономическом отделе будет способствовать действительному, а не на словах, созданию подсистем информационных блоков, имеющих единую базу формирования. УЭО является единым ссудозаемщиком и плательщиком по всем обязательствам. Он осуществляет планирование производственной и финансовой деятельности организации, расчетно-финансовые операции со снабженческими, заготовительными и другими организациями, регулирует операции между подразделениями и другие работы.

Для оптимизации централизации и децентрализации функций управления и всей экономической работы и создания единой УЭО необходимо учитывать ступенчатость организационной структуры и структуры управления организации. На состав, объем, трудоемкость и содержание функций управления, а следовательно и численность работников, занятых их выполнением, на формирование звеньев УЭО влияют различные факторы производства. Поэтому прежде чем выполнить работу по проектированию структуры данной службы, необходимо установить состав, содержание работ по каждой функции, которые объективно необходимы для достижения целей, стоящих перед организацией. Анализ организации различных типов организации структуры УЭО (линейно-иерархической, линейно-штабной и комбинированно-функциональной) показал, что наиболее оптимальной пропорциональности централизации и децентрализации данной службы и ее работы можно добиться при функциональной (комбинированной) организации структуры УЭО при любой степени ступенчатости организационной структуры и структуры управления свиноводческой организации. Часть прав руководителя

УЭО в этом случае передается руководителям подразделений УЭО в пределах установленной компетентности.

Ответственность за организацию функций управления в обособленно функционирующих подразделениях несет его руководитель. Экономисты – финансовые менеджеры (или профессиональные бухгалтера) подразделений административно подчиняются руководителю подразделения, а функционально руководителю УЭО организации. Состав и численность экономистов – бухгалтеров в подразделении зависит от объема экономических работ. Другой важной организационной проблемой при их комплексном решении является подбор кадров и организация повышения их квалификации.

Следующей важной проблемой для организации управления по центрам ответственности является планирование (нормирование) затрат и других показателей производственного задания. Здесь необходимо исходить из сущности и экономического содержания норм и нормативов, принципа научности, активности, адаптивности и др. в различных условиях, а также условий обоснованности и других различно влияющих факторов (рис. 3.1).

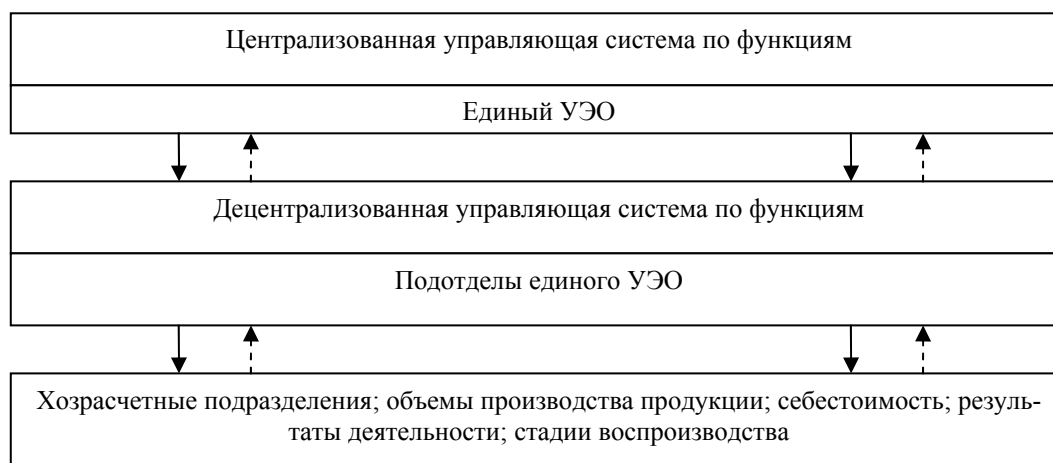


Рис. 3. 1. Схема организации оптимального сочетания централизации и децентрализации функций управления производством

Нормативы должны быть выражением прямой практической необходимости, реальными, выполняемыми, обеспечивать экономические и социальные интересы, рост эффективности производства. Они должны отвечать

принципам активного применения и адаптивности, приспособляемости к изменяющимся производственным и экономическим условиям, учитывать технологические, организационно-управленческие и почвенно-климатические условия, а также влияние на стоимостные показатели инфляционных процессов. Это достигается многовариантностью их состава и структуры.

Дадим краткую характеристику отдельным видам нормативов. Единичные нормативы выражают норму расхода конкретного средства на единицу работы (площади, голов, продукции); комплексные нормативы выражают расход нескольких однородных средств на единицу работы (площади, голов, продукции); полные нормативы – расход нескольких однородных средств на полный объем работ (площади, количество голов, продукции); общие нормативы устанавливаются в целом по центру ответственности или определенной системе производства; локальные – нормативы для конкретного подразделения, вида производства и т.д.; дифференцированные – определяются для сходных условий производства, работ, выращивания сельскохозяйственных культур, группы культур и т.п.; предельные, циклические, совокупные – соответственно нормативно-технологического процесса, передела, цикла (фазы) производства, всего производственного процесса; переменные нормативы – зависящие от изменений объемов производства продукции (работ); постоянные нормативы – независящие от объемов производства (общебригадные расходы, общефермские расходы и др.). Предлагаемые модели их расчета приведены в таблице 3. 1.

Могут быть использованы и другие модификации приведенных формул для разработки использования нормативов согласно требованиям, принципам, условиям, факторам и по мере необходимости согласно концептуальной модели системы норм и нормативов, приведенной в разработанной схеме (рис. 3. 2).

Таблица 3. 1

Модели нормирования и расчета нормативов затрат в свиноводстве

№ п/п	Наименование норматива	Формула расчета	Значения обозначений
1.	Натуральный норматив затрат ($H_{нз}$)	$H_{нз} = K_n \pm I_{кн} \pm O_{фз}$	K_n – норматив количества материальных ресурсов; $I_{кн}$ – изменение количества норматива материальных ресурсов; $O_{фз}$ – отклонения фактических затрат материальных ресурсов от их норматива; C_n – нормативная (плановая) цена единицы материальных ресурсов; $C_{ф}$ – фактическая цена единицы материальных ресурсов; $C_{нк}$ – нормативная (плановая) цена единицы материальных ресурсов с учетом инфляции; $K_{ф}$ – фактическое количество используемых ресурсов.
2.	Стоимостной норматив ($H_{нсз}$)	$H_{нсз} = (C_n \cdot K_n) \pm (C_{нк} \cdot I_{кн}) \pm (C_{ф} \cdot O_{фз})$	
3.	Норматив по цене использованных ресурсов ($H_{сз}$)	$H_{сз} = (C_n \cdot K_n) \pm (C_{ф} \cdot O_{фз})$	
4.	Норматив с учетом нормативной цены на фактическое количество использованных ресурсов ($H_{сфз}$)	$H_{сфз} = (C_n \pm C_{нк}) \cdot K_{ф}$	
5.	Норматив с учетом фактической цены на нормативное количество ресурсов ($H_{сцфз}$)	$H_{сцфз} = (K_n \pm I_{кн}) \cdot C_{ф}$	

Для успешного применения нормативного метода управления затратами на базе развития системы управленческого учета необходимо также: разработать первичные документы и регистры сводного учета, позволяющие фиксировать затраты производства в пределах норм и отклонения их от фактических величин, контролировать по объектам планирования и учета (производства), местам, причинам, виновникам возникновения отклонений; предварительно составлять предварительные калькуляции; подводить итоги и принимать оперативные управленческие решения по результатам анализа и контроля производственной деятельности по каждому центру ответственности и организации в целом.



Рис. 3. 2. Методологические основы разработки норм и нормативов производственных затрат

Нормативный метод управления затратами на производстве требует также рациональной организации складского хозяйства: обеспечение складов весоизмерительным оборудованием, приборами (счетчиками) для измерения воды, газа, пара, электроэнергии, экспресс - лабораторией для анализа качества кормов, продукции, сырья, материалов и др.; разработки номенклатур-ценников и других организационно-технических мероприятий. Основные достоинства данного нормирования по центрам ответственности заключается в следующем: возможность верификации затрат по различным уровням их обобщения; возможность факторного анализа затрат и результатов производства продукции (работ, услуг); высокая степень надежности информации для принятия оперативных и обоснованных управленческих решений по регулированию проблем в ходе выполнения этапов технологических процессов, а не только на стадии завершения всего производственного процесса.

Следующей важной проблемой для внедрения нормативного метода управления затратами в свиноводстве является разработка его методологии, методики и техники (практики) организации.

В этой связи нами предлагается составление нормативно-производственно-управленческой отчетности подразделения. Данный отчет хозрасчетного подразделения составляется по каждому циклу производственной деятельности по подразделению. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного планирования и систем управленческого учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организации планирования и учета по любым, выбранным из всего многообразия, объектам затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат и т.д.

Данный отчет состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения производственных плановых и фактических затрат и других показателей производства. Так, здесь отражаются нормативные величины, отклонения от них (+, -), фактические величины с начала года и за отчетный период (месяц), а также итоги с начала года по таким показателям, как объем

работ, виды и статьи затрат по разработанной номенклатуре. Во втором разделе, соответственно, по графам отражается выход продукции с учетом ее качества. В данном разделе отражается также бригадная (цеховая) себестоимость продукции. Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции (работ, услуг): отклонений затрат от их нормативов по виду и группе животных, циклу производства за месяц и с начала года; стоимости полученной продукции или выполненных работ в оценке по внутрихозяйственным трансфертным (расчетным, договорным) ценам; маржинального дохода и прибыли центра ответственности для оценки эффективности его деятельности (рис. 3. 3, приложение 5).



Рис. 3. 3. Модель коммуникации информации для управления затратами, объемами и результатами производства продукции свиноводства

Отклонения (+, -) от норматива (плана) по затратам и другим показателям отражают в отчете на основании данных затратных документов. При составлении отчета не составляет большого труда определение в нем фактических данных. Это осуществляется путем сопоставления нормативных (плановых) показателей с отклонениями (+, -) от них. Практическое апробирование и внедрение научных исследований в ряде хозяйств Удмуртской Республики показали, что, по существу, данный отчет служит документом анализа нормативных (плановых) заданий структурных подразделений (нормативов затрат, объемов работ, выполнения плана производства продукции), а также точки безубыточности производства в каждом процессе (переделе, фазе производства) календарного производственного цикла. Это достигается благодаря разработанной классификации статей затрат, что, безусловно, способствует принятию оперативных управленческих решений по повышению эффективности производства продукции по соответствующим местам возникновения затрат и центрам ответственности.

3.2. Оперативное управление затратами, объемами и результатами производства продукции свиноводства

Руководителю свиноводческого предприятия на практике приходится принимать множество разнообразных управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объема и структуры реализации продукции, сказывается на финансовом результате предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи и взаимозависимости между этими категориями является установление точки безубыточности – определение момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Одним из мощных инструментов менеджеров в определении точки безубыточности является методика анализа безубыточности производства или анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль».

В экономической теории и практике существует множество методик

проведения анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль». Между тем сама практика требует применения универсальной модели, которая позволяла бы установить взаимосвязь со всеми составляющими данного анализа и весьма простым способом определить влияние каждого фактора. Для достижения этих целей можно использовать следующую формулу для установления точки безубыточности производства:

$$Q = (\text{ЧОЗ} + \Pi) : \text{МД},$$

где **Q** – объем продукции в натуральных единицах, ц;

ЧОЗ – сумма чистых постоянных затрат, руб.;

Π – сумма прибыли, руб.;

МД – сумма маржинального дохода на единицу продукции, руб.

Приведенная формула может быть выражена также следующим образом:

$$Q = (\text{ЧОЗ} + \Pi) : (\text{Р}_ц - \text{ЧПЗ}),$$

где **Р_ц** – цена единицы продукции (трансфертная или продажная), руб.;

ЧПЗ – сумма чистых переменных затрат на единицу продукции, руб.

Для установления точки безубыточности следует также рассчитать коэффициент реагирования продукции:

$$K_{rp} = \frac{\text{ВП}_6}{\text{ВП}_{пр}},$$

где **K_{rp}** – коэффициент реагирования продукции;

ВП₆ – объем безубыточной реализации продукции;

ВП_{пр} – объем прибыльной реализации продукции.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что с помощью коэффициента реагирования продукта нельзя определить переменные затраты и маржинальный доход на единицу продукции, так как эти показатели, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину и изменениям не подвергаются.

Предложенная методика анализа взаимосвязи «затраты – объем – при-

быль» позволяет упростить и снизить трудоемкость расчетных процедур, а также повысить эффективность принимаемых решений.

Необходимыми атрибутами методики анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» являются такие показатели, как величина и коэффициент маржинального дохода. Величина маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Существуют два способа определения величины маржинального дохода.

При первом способе из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают переменные затраты, то есть все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат.

При втором способе величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия.

Под средней величиной маржинального дохода понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Коэффициентом маржинального дохода называется доля маржинального дохода в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля среднего маржинального дохода в цене товара.

Использование этих показателей помогает быстро решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска. Важным показателем в системе управления затратами, объемами производства продукции и результатами является маржинальный запас прочности.

Маржинальный запас прочности – это величина, показывающая превышение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Этот показатель определяется следующей формулой:

$$МЗ_{п} = \frac{ВП - ВП_6}{ВП \cdot 100},$$

где $МЗ_{п}$ – маржинальный запас прочности, %;

$ВП$ – фактическая выручка от продажи продукции, руб.;

$ВП_6$ – пороговая выручка от продажи продукции, руб.

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия, то есть улучшается его конкурентоспособность на рынке.

Для определения цены продукции при безубыточной продаже продукции можно использовать следующую формулу:

$$P_6 = \frac{ВП_6}{Q},$$

где P_6 – цена безубыточности единицы продукции, руб.

Для управления результатами производства продукции следует использовать такой показатель как производственный леве́ридж.

Производственный леве́ридж – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточности. Необходимым условием применения механизма производственного леве́риджа является использование маржинального метода, основанного на разделении затрат на постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется прибыль по отношению к темпам изменения выручки предприятия. Производственный леве́ридж определяется по формуле:

$$ПР_{л} = \frac{МД}{П},$$

где $ПР_{л}$ – производственный леве́ридж.

Кроме выше приведенных показателей для анализа и управления производством продукции, ее продажей необходимо также рассчитать следующие показатели:

а) Удельная маржинальная прибыль (**УМП**) определяется как разница между продажной ценой единицы продукции и переменными затратами на производство 1 ц продукции;

б) Коэффициент маржинальной прибыли (**К_{мп}**) определяется как доля маржинального дохода от объема продаж, выраженная в процентах;

в) Точка равновесия (**Т_р**) в единицах продукции и в рублях:

$$1) \text{ в единицах продукции} = \frac{\text{ЧОЗ}}{\text{УМП}};$$

$$2) \text{ в рублях} = \frac{\text{ЧОЗ}}{\text{К}_{\text{мп}}}.$$

Помимо точки равновесия с помощью анализа соотношения «затраты – объем – прибыль» можно определить объем продаж, необходимый для достижения заданного уровня доходов и запланированной чистой прибыли. Для этого можно применить следующую формулу:

$$\text{ВП}_з = \frac{\text{ЧОЗ} + \text{П}_з}{\text{УМП}},$$

где **ВП_з** – объем продаж при заданной прибыли, ц;

П_з – заданная прибыль, руб.

Если в организации имеется минимум наличных средств или альтернативная стоимость содержания излишков денежных средств в кассе очень велика, руководство, возможно, захочет определить объем продаж, который потребуется для покрытия всех денежных расходов за период. Эта точка называется точкой наличного равновесия. Не все постоянные общехозяйственные расходы предусматривают выплаты денежной наличностью. К примеру, отчисления на амортизацию являются неденежными постоянными расходами. Чтобы определить точку наличного равновесия, необходимо из суммы постоянных затрат вычесть величину неденежных расходов. По этой причине точка наличного равновесия будет находиться ниже, чем обычная точка равновесия. Для ее вычисления применяется формула:

$$\text{Т}_{\text{нр}} = \frac{\text{ЧОЗ} - \text{Амортизация}}{\text{УМП}}$$

Кроме приведенных формул, целесообразно рассчитывать также пока-

затель безопасности производства и продажи продукции. Показатель безопасности представляет собой разность между фактическим уровнем продаж и равновесным объемом продаж. Он выражает величину, по достижении которой может начаться снижение объема выручки от реализации и наступают убытки, и определяется как доля в процентах от ожидаемого объема продаж:

$$Б = \frac{Q - Q_6}{Q} \cdot 100,$$

где Q – фактический объем реализации продукции;

Q_6 – равновесный (пороговый) объем реализации продукции.

Показателем безопасности часто пользуются как мерой операционного риска. Чем выше показатель, тем безопаснее ситуация, так как риск достижения точки равновесия меньше.

Расчет всех выше приведенных показателей выполнен на примере ОАО «Восточный» Завьяловского района Удмуртской республики (таблица 3. 2).

Таблица 3.2

Показатели и факторы оценки эффективности производства продукции свиноводства по модели управления «затраты – выпуск - результат» в ОАО «Восточный» Завьяловского района УР

№ п/п	Показатель	Символ, формула	Значение
1	2	3	4
1.	Объем продукции, ц	Q	183054
2.	Валовая продукция в оценке по трансфертной цене, тыс. руб.	ВП	758217
3.	Чистые переменные затраты на производство продукции, тыс. руб.	ЧПЗ	501958
4.	Чистые постоянные затраты на производство продукции, тыс. руб.	ЧОЗ	125489
5.	Маржинальный доход (стр.2 – стр.3), тыс. руб.	МД	256259
6.	Прибыль от производства продукции (стр.5 – стр.4), тыс. руб.	П	130770
7.	Маржинальный доход на единицу продукции (стр.5 : стр.1), руб.	УМП	1399,6
8.	Норма маржинального дохода (стр.5 : стр.3), %	МД _н	0,51

Продолжение таблицы 3. 2

1	2	3	4
9.	Безубыточный объем выпуска и продажи продукции (пороговая выручка, пороговый объем): а) в денежной оценке (стр.4 : стр.8), тыс. руб.	ВП _б	246057
	б) в единицах продукции [стр.9а : (стр.2 : стр.1)],ц	Q _б	59420
10.	Маржинальный запас прочности, %	МЗ _п	68
11.	Объем продаж при заданной прибыли: $\frac{\text{ЧОЗ} + \text{П}_3}{\text{УМП}}$, ц (где П ₃ – заданная прибыль)	ВП ₃	197197
12.	Показатель безопасности: $\frac{Q - Q_b}{Q} \cdot 100, \%$	Б	67,5
13.	Коэффициент маржинальной прибыли	К _{мд}	0,34
14.	Производственный леверидж: $\frac{\text{МД}}{\text{П}}$	ПР _л	1,96

Анализ приведенных расчетов позволяет сделать вывод о том, что норма маржинального дохода в организации составляет 51 %. При этом маржинальный запас прочности составляет при пороговой безубыточной продаже, производстве продукции с оценкой по внутрихозяйственным трансфертным ценам составляет 68%. Показатель же безубыточности производства продукции составляет 67,5%, а коэффициент маржинальной прибыли – 34%.

Производственный леверидж в данной организации по производству прироста живой массы свиней на откорме составляет 1,96.

Анализ приведенных расчетов позволяет сделать вывод о том, что в основе изменения эффекта производственного левериджа лежит изменение удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. При этом необходимо иметь в виду, что чувствительность прибыли к изменению объема продаж может быть неоднозначной в подразделениях предприятия, имеющих различное соотношение постоянных и переменных затрат. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к тем-

пам изменения выручки предприятия.

Следует отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного левериджа имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем.

1. Положительное воздействие производственного левериджа начинает проявляться лишь после того, как предприятие преодолело точку безубыточной деятельности. Для того, чтобы положительный эффект производственного левериджа начал проявляться, предприятие должно получить достаточный размер маржинального дохода, чтобы покрыть постоянные затраты. Это связано с тем, что предприятие обязано возмещать свои постоянные затраты независимо от конкретного объема продаж, поэтому чем выше сумма постоянных затрат, тем позже при прочих равных условиях оно достигнет точки безубыточности своей деятельности. В связи с этим, пока предприятие не обеспечило безубыточность деятельности, высокий уровень постоянных затрат будет дополнительным «грузом» на пути к достижению точки безубыточности.

2. По мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного левериджа начинает снижаться. Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастающему темпу прироста прибыли.

3. Механизм производственного левериджа имеет и обратную направленность – при любом снижении объема продаж в еще большей степени будет уменьшаться размер прибыли предприятия.

4. Между производственным левериджем и прибылью предприятия существует обратная зависимость. Чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного левериджа, и наоборот. Это позволяет сделать вывод о том, что производственный леверидж является инструментом, уравнивающим соотношение уровня доходности и уровня риска в производственной деятельности.

5. Эффект производственного левериджа проявляется только в коротком периоде, поскольку постоянные затраты предприятия остаются неизменными лишь на протяжении короткого периода времени. Как только с ростом объема продаж происходит очередной скачок постоянных затрат, предприятию необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспосабливать к ней свою деятельность. Иными словами, после такого скачка эффект производственного левериджа проявляется в новых условиях хозяйствования по-новому.

Понимание механизма производственного левериджа позволяет управлять соотношением постоянных и переменных затрат, повышать эффективность деятельности предприятия при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и стадии жизненного цикла предприятия.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда оно еще не преодолело точки безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат предприятия. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности требования к экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды предприятие может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных производственных фондов.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что высокий их уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями – различным уровнем механизации и автоматизации труда, фондоемкости продукции. Кроме того, следует отметить, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению, поэтому предприятия, имеющие высокий производственный леверидж, теряют гибкость в управлении своими затратами.

Однако, несмотря на эти объективные ограничения, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения суммы и удельного ве-

са постоянных затрат. К таким резервам можно отнести: сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу неиспользуемого оборудования и нематериальных активов и, следовательно, снижение амортизационных отчислений; использование краткосрочного лизинга машин и оборудования вместо приобретения их в собственность; сокращение объема энергозатрат и др.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должна быть постоянная их экономия, так как между этими затратами и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления точки безубыточности приведет к росту маржинального дохода и позволит быстрее преодолеть эту точку, после чего экономия переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести: обеспечение роста производительности труда; сокращение запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и др.

Использование механизма производственного леввериджа, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить прибыль предприятия.

Таким образом, анализ соотношения затрат, объема производства и прибыли необходим в качестве исходной информационной базы, инструмента для осуществления общих функций управления и как механизм планирования на основе определения точек равновесия и изучения предполагаемых ситуаций. Аналитическая польза от применения в качестве инструмента планирования прибыли методов анализа безубыточности вытекает из следующих положений:

1. Изменение как продажной, так и переменных затрат на единицу продукции приводит к изменению МД или коэффициента $K_{мд}$ или точки

равновесия.

2. Когда объем продаж становится выше точки равновесия, продукция с более высокой удельной УМП или большим коэффициентом $K_{\text{мд}}$ способна обеспечить большую прибыль, чем продукция с небольшой удельной УМП или небольшим коэффициентом $K_{\text{мд}}$.

3. Чем ниже точка равновесия продаж, тем меньше риск ведения дела и более безопасно инвестирование при прочих равных условиях.

4. Высокий показатель безопасности означает низкий операционный риск, поскольку возможный резкий спад в объеме продаж при этом произойдет до наступления убытков.

5. С помощью составления отчета о прибылях и убытках с выведением маржинальной прибыли и программного обеспечения в виде электронных таблиц можно разработать ряд ситуативных сценариев и вариантов их решений.

6. Для организации, имеющей многономенклатурное производство, структура продаж в целом представляется часто более важной, чем занятая ею доля рынка. Упор на производство продукции с высоким показателем маржинальной прибыли способствует достижению максимальной совокупной прибыли организации.

3.3 Оптимизация производства продукции свиноводства и взаимоотношений между организациями в системе управления мясным под- комплексом АПК

Многие из современных проблем развития АПК обусловлены несбалансированностью взаимоотношений между организациями II-ой и III-ей сфер АПК, которая проявляется в диспаритете цен и пагубно отражается на экономическом положении сельхозтоваропроизводителей, в том числе свиноводческих организаций.

В тоже время, между поставщиками сырья, кормов и переработчиками животноводческой продукции можно построить взаимовыгодные отношения,

обеспечивающие для организаций III сферы АПК стабильную сырьевую базу, а организациям II сферы – рентабельное производство.

Для моделирования этого взаимодействия нами разработана числовая экономико-математическая модель в форме задачи линейного программирования. Моделирование сельскохозяйственного производства рассматривается в масштабе Удмуртской Республики в предположении, что объемы производства свиноводческой продукции будут не ниже уровня 2005 года, и, в то же время, ограничены максимальными производственными мощностями свинокомплексов. Это связано с тем, что основное поголовье свиней сегодня сосредоточено в крупнейших комплексах Завьяловского, Сарапульского, Киясовского районах Удмуртской Республики.

В данной модели с целью упрощения задачи мы рассматриваем только вопросы обеспечения свиноводства основными видами кормов, и соответственно, в первую очередь, в модели заложена возможность обеспечения потребности в концентрированных кормах за счет произведенных в хозяйствах республики зерна.

В качестве искомых переменных в данной модели используются:

X_1 – Площади озимых зерновых культур, га;

X_2 – Площади яровых зерновых культур, га;

X_3 – Площади зернобобовых культур, га;

X_4 – Площади корнеплодов, га;

X_5 – Объемы закупок зерна из других регионов, ц;

X_6 – Объемы молока на выпойку свиньям (поросятам), ц;

X_7 – Объем обрата на выпойку свиньям (поросятам), ц;

X_8 – Объем покупных комбикормов для свиноводства, ц;

X_9 – Поголовье свиноматок, гол;

X_{10} – Поголовье молодняка свиней, гол;

X_{11} – Прибыль сельскохозяйственных организаций за счет поставки кормов на свинокомплексы, тыс. руб.;

X_{12} – Прибыль свинокомплексов, тыс. руб.;

X_{13} – Сумма кредитов необходимых для пополнения оборотных средств сельскохозяйственных организаций, тыс. руб.

Все ограничения модели разделены на группы:

I. По ресурсам производства:

- 1) Ресурсы пашни, га;
- 2) Трудовые ресурсы, чел.-час;
- 3) Механизированные ресурсы, кормо-смен;
- 4) Производственные мощности свиноферм и комплексов, гол.

II. По структуре и балансу кормов:

- 5) Структура зерновых, %;
- 6) Баланс концентрированных кормов, ц.к.ед.;
- 7) Баланс комбикормов, ц.к.ед.;
- 8) Баланс кормов животного происхождения, ц.к.ед.;
- 9) Баланс кормовых единиц, ц.к.ед.;
- 10) Баланс перевариваемого протеина, ц;

III. Стоимостные ограничения и структура поголовья:

- 11) Структура поголовья свиней, %;
- 12) Объем реализации мяса свиней, ц;
- 13) Обеспечение минимальной рентабельности для с.-х. организаций, %;
- 14) Объем привлеченных кредитов, тыс. руб.;
- 15) Прибыль с.-х. организаций, тыс. руб.;
- 16) Прибыль свинокомплексов и мясокомбинатов, тыс. руб.

Цель задачи: максимизация суммарной прибыли партнеров из II –ой и III –ей сфер АПК.

Ресурсные ограничения заложены исходя из фактического их состояния в 2005 году. Балансовые ограничения обусловлены в основном нормами кормления. Выход конечной продукции свиноводства, затраты, цены и прибыль от реализации определены исходя из средних фактических сложившихся показателей в 2005 году.

Все условия задачи сведены в матрицу ЭВМ, которая реализована в табличном процессоре «Excel».

В процессе решения задачи получены следующие результаты (таблица 3. 3; 3. 4).

Таблица 3. 3

Объемы ресурсов для производства и продажи продукции свиноводства

Вид продукции	Фактический объем	Оптимальное решение	Соотношение оптимального и фактического объема, %
Зерновые и зернобобовые всего, га	515431	492834	95,6
Маточное поголовье, гол	13100	18318	139,8
Поголовье молодняка свиней, гол	187000	261682	139,9
Реализованное мясо свиней (жив.м.), ц	268381	274766	102,4

Таблица 3. 4

Использование ресурсов

Вид ресурса	Требуется для реализации оптимального решения	Общий объем	Доля, %
Пашня, га	492835	1166379	42,3
Трудовые ресурсы, чел.-дн.	2474451	14570649	17
Механизированные ресурсы, кормо-смен	1016199	1064000	49,2
Молоко на выпойку, ц	13887	4343010	0,3
Обрат, ц	1003555	-	-
Комбикорма, ц	286106	-	-
Привлеченные кредиты, тыс. руб.	616044	-	-

В результате реализации оптимального решения общая прибыль сельскохозяйственных организаций и переработчиков мяса по свиноводческой отрасли составит 493 миллиона рублей, из которых 197 миллионов рублей приходится на сельскохозяйственные организации. Рентабельность производства зерна в сельскохозяйственных организациях – поставщиках зерна составит примерно 40 %.

Для оптимизации показателей производства продукции свиноводства с целью получения от ее реализации наибольшей прибыли при нормальных

издержках нами разработаны модели уравнений на примере ОАО «Восточный» Завьяловского района Удмуртской Республики. Указанные модели получены путем решения ситуационных (проблемных) задач с использованием многофакторного корреляционно-регрессионного метода анализа.

Для решения задач были введены следующие условные обозначения:

Y_1 – себестоимость 1 ц прироста свиней на выращивании и откорме, руб.;

Y_2 – затраты на 1 голову свиней на выращивании и откорме, руб.;

Y_3 – производительность труда при производстве продукции свиней на выращивании и откорме в расчете на 1 работника, ц/чел.;

Y_4 – продуктивность свиней на выращивании и откорме, кг;

Y_5 – прибыль (убыток) от реализации мяса свиней на выращивании и откорме, тыс. руб.

X_1 – фондовооруженность труда в свиноводстве, тыс. руб./чел.;

X_2 – энерговооруженность труда в свиноводстве, л. с./чел.;

X_3 – затраты на оплату труда в расчете на 1 голову свиней на выращивании и откорме, руб.;

X_4 – затраты на корма в расчете на 1 голову свиней на выращивании и откорме, руб.;

X_5 – фондоемкость продукции в свиноводстве, руб./ц;

X_6 – валовой прирост свиней на выращивании и откорме в оценке по себестоимости, тыс. руб.;

X_7 – прямые затраты на оплату труда на производство продукции свиней на выращивании и откорме, тыс. руб.;

X_8 – среднегодовая численность работников в свиноводстве, чел.;

X_9 – фондообеспеченность в свиноводстве, руб./гол.;

X_{10} – энергообеспеченность в свиноводстве, л.с./гол.;

X_{11} – валовой объем прироста свиней на выращивании и откорме, ц;

X_{12} – количество голов свиней на выращивании и откорме, гол.;

X_{13} – себестоимость продажи продукции свиней на выращивании и от-

корме, тыс. руб.;

X_{14} – объем продажи продукции свиней на выращивании и откорме, ц;

X_{15} – цена продажи 1 центнера продукции свиней на выращивании и откорме, руб.

В результате получены следующие уравнения регрессии:

$$1. Y_1 = -575,08 + 0,93Y_2 - 32,59Y_4 + 6,66Y_3 - 0,5X_1 + 85,19X_2;$$

$$2. Y_2 = -168,921 + 0,57X_3 + 1,34X_4 + 0,03X_5 + 0,91Y_3;$$

$$3. Y_3 = 2006,55 + 0,001X_6 - 0,39X_7 - 0,79X_8 + 1,7X_1 - 0,27X_9 - 71,56X_2 + 2,6X_{10};$$

$$4. Y_4 = 166,39 + 0,001X_{11} - 0,002X_{12} - 0,07X_8 + 0,01X_4 - 0,01X_9;$$

$$5. Y_5 = -1831,42 + 0,56X_{12} + 0,72X_{13} - 1,14X_{14} - 32,4X_{15}.$$

Как показывает первая регрессионная модель на себестоимость прямое влияние оказывают затраты, производительность труда и энерговооруженность, а обратное продуктивность и фондовооруженность. В то же время по степени влияния они сильно отличаются. Так наиболее слабые связи с производительностью труда и фондовооруженностью труда, где уровень достоверности ниже 85% (81% и 83% соответственно). При этом достоверность связи себестоимости с затратами почти 100%, с продуктивностью 99,2%, с энерговооруженностью 99%.

Из данного уравнения регрессии можно сделать вывод о том, что при росте продуктивности поголовья молодняка (привесов) на 1 кг в расчете на год себестоимость в среднем уменьшается на 32 рубля в расчете на каждый центнер прироста или на 32 копейки на килограмм.

При увеличении затрат на 1 рубль на 1 голову в год себестоимость 1 центнера прироста увеличивается на 93 копейки.

Рост себестоимости с ростом энерговооруженности говорит о низкой эффективности использования энергетических мощностей.

По второй модели уравнения регрессии видно, что на затраты на 1 голову свиней на выращивании и откорме существенное влияние оказывают, в основном, затраты на оплату труда при недостаточной его производительно-

сти, затраты на корма и фондоемкость продукции.

На производительность труда положительное влияние оказывают увеличение валового объема производства прироста свиней, фондовооруженность труда и энергообеспеченность в свиноводстве. Все остальные факторы производства (затраты на оплату труда, численность работников, фондообеспеченность и энерговооруженность труда) отрицательно влияют на производительность труда из-за неэффективного использования указанных в скобках ресурсов, а поэтому подлежат оптимизации исходя из данной модели.

Четвертая модель регрессионного уравнения показывает, что продуктивность свиней существенно зависит от кормления свиней и производства валовой продукции в целом. Однако в хозяйстве недостаточно эффективно используются трудовые ресурсы, основные производственные фонды и возможности использования биологического потенциала свиней на выращивании и откорме. Все эти факторы производства подлежат пересмотру по данной модели с целью оптимизации.

Последняя (пятая) модель отражает влияние на финансовые результаты от продажи продукции свиней на выращивании и откорме ряда факторов. Положительное влияние оказывают: увеличение количества голов свиней на выращивании и откорме; расходы, связанные с продажей продукции, в основном, информационно-маркетинговые, представительские и другие. Однако в хозяйстве следует пересмотреть структуру объемов продажи продукции свиноводства, от которого зависит средняя цена продажи единицы продукции. Для этого можно использовать данную оптимизационную модель.

Таким образом, для эффективного развития свиноводства важное значение имеют не только осуществление современных зооветеринарных мероприятий, внедрение новых технологий и т. п., но и рациональная организация производства, труда и его оплаты, а также эффективной системы управления путем децентрализации части производственного менеджмента по центрам ответственности хозяйствующего субъекта. Децентрализация части управления в подразделения позволяет более эффективное осуществление всех его

функций, в том числе контрольно-аналитических и информационных, что в свою очередь способствует повышению надежности коммуникации релевантной информации и оперативно-стратегических прямых, обратных, горизонтальных, вертикальных и координационных связей в системе всего менеджмента производством.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенного изучения теоретических аспектов управления, анализа развития экономики в отрасли свиноводства, разработанных рекомендаций по организации процесса менеджмента, его информационной системы, совершенствования методов управления свиноводством можно сделать следующие выводы и предложения:

1. Управление производством продукции свиноводства представляет собой процесс достижения хозяйствующим субъектом поставленных перед собой целей и задач эффективного производства продукции и ее сбыта при нормальных (нормативных, плановых) издержек. Важнейшая задача управления – поддержание и регулирование хозяйственных процессов через осуществление функций менеджмента. Функция управления - целенаправленный специфический вид деятельности управленческого персонала (конкретный вид труда), который объективно необходим для полноценного, эффективного управления производством. По нашему мнению основными, общими и самостоятельными функциями управления производством являются: прогнозирование, планирование, нормирование, организация, учет, контроль, анализ и регулирование.

Содержание управления составляет совокупность осуществляемых его функций, а форма управления представляет собой способ структурных связей его элементов с целью организации, выражения и осуществления содержательных аспектов функций. Развитие управления зависит от организации технологии и механизмов развития, которые приводят в прогрессивное движение содержание и форму управления как покупательный процесс.

Цели и поставленные задачи, а также разработанные стратегии определяют правильное направление развития системы управления. Поэтому от правильности и обоснованности поставленных целей и задач зависит развитие эффективной системы управления производством продукции в свиноводстве.

Для решения организационно-практических проблем управления пред-

лагаем пользоваться разработанной моделью развития управления в свиноводстве (рис. 1. 1).

2. Основными информационными функциями управления являются планирование, учет, анализ и контроль. Особое место среди них отводится управленческому учету и управленческому контролю. Для обеспечения системы управления надежной информацией управленческий учет, по нашему мнению, в крупных свиноводческих комплексах необходимо дифференцировать на подсистемы стратегического и оперативно-производственного учета (рис. 1. 3). Стратегический учет обеспечивает стратегической информацией систему стратегического управления, а оперативно-производственный учет – оперативное (текущее) управление. Кроме того, в системе стратегического управления должны разрабатываться стратегии управления и стратегические планы развития свиноводства.

Управленческий учет и управленческий контроль при должной их организации могут стать интегрирующими инструментами всех функций управления, что подтверждает разработанная в настоящей диссертации функциональная модель (рис. 1. 4). При этом необходимо соблюдать требования, свойства и качество информации учета и контроля (рис. 1. 5).

3. Многообразие производственных затрат в системе управления производством продукции требует их классификации по различным признакам для обоснованного их планирования, учета, контроля и анализа, а также выбора моделей и методов управления ими. В диссертации на основе изучения многочисленных точек зрения отечественных и зарубежных экономистов более обоснованные признаки классификации (по отношению к технологическому процессу, по экономическому содержанию, по объему производства, по доходности, продуктивности биологических активов – свиней и т. п.) и группы затрат. Кроме того, разработана новая номенклатура статей для планирования, нормирования и управленческого учета затрат в свиноводстве. Применение на практике указанных группировок затрат позволяет использовать в управлении свиноводством международно признанный метод по моде-

ли «затраты – объемы – результаты».

4. Изучение и анализ развития свиноводства в хозяйствах Удмуртской Республики показали, что эффективность функционирования данной отрасли зависит не только от технологии производства, не только от внешних факторов (цен, конъюнктуры рынка и т. п.), но и от организации надежной системы управления процессами производства и продажи продукции. Отсюда следует также, что переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий. В этих условиях немаловажное значение имеет внедрение в хозяйствах децентрализованного и смешанного управления, что требует в свою очередь реструктуризации свиноводческих организаций, использование различных вариантов производственных сочетаний и существенного пересмотра всего хозяйственного механизма. В диссертации предложены варианты реструктуризации свиноводческих организаций, формирования их производственной деятельности, в том числе, с участием внешних инвесторов и предложения по совершенствованию структуры хозяйственного экономического механизма.

5. Для того чтобы система управления функционировала эффективно, необходимо эту систему надлежащим образом организовать. На основе критической оценки методологических, организационных, методических и технических аспектов в диссертации предложена концептуальная модель организации управления и его информационной базы, которая представляет собой последовательный процесс на научной основе, состоящий из организационно-методической, организационно-технологической и завершающей стадий управления свиноводством. Кроме того, предложены мероприятия для организации децентрализованной системы управления и мероприятия по последовательности осуществления действий при внедрении данной системы.

6. В процессе организации внедрения сочетания централизованной и децентрализованной системы управления производством самое главное

сформировать информационные блоки с учетом потребностей в информации для выработки управленческих решений в свиноводстве. В диссертации по данному вопросу предложены соответствующие рекомендации. Децентрализованная система управления требует формирования центров ответственности и разработки всей необходимой документации внутренней регламентации их деятельности. В диссертации разработаны рекомендации по формированию центров ответственности (затрат, прибыли, инвестиций), определены их организационные формы и функциональная направленность, а также показатели оценки, методы и приемы управленческого контроля их деятельности (рис. 2. 5). Эти рекомендации могут быть использованы в средних и крупных свиноводческих организациях, которые позволят им развивать свойства конкурентоспособности и предпринимательской деятельности в условиях неопределенности, рисков и рыночной конкуренции. Кроме того, для анализа и оценки эффективности деятельности центров прибыли, инвестиций, а также организации оплаты труда трудовым коллективам этих центров за конечные результаты в диссертации разработана методика трансфертного ценообразования, позволяющая наиболее обоснованно и объективно разделять конечные финансовые результаты производства продукции свиноводства между центрами ответственности и организацией в целом с учетом трудового вклада первых.

7. Управление процессом производства продукции свиноводства – это многомерная и многоплановая система. Ядром данной системы является информационная база с развитием информационно-контрольных функций менеджмента. Поэтому в диссертации предложено создание в организациях единой учетно-экономической службы в центральной управляющей системе и локальные учетно-экономические отделы в центрах ответственности – причем бюджетной ответственности. В этом случае проявляется в свиноводческих организациях оптимальное сочетание централизации и децентрализации функций управления производством (рис. 3. 1).

Следующей важной проблемой для организации управления по цен-

трам ответственности является нормирование и планирование затрат и других показателей производственной деятельности. Нормативы должны быть выражением прямой практической необходимости, выполняемости, обеспечивать экономические и социальные интересы, рост эффективности производства. Поэтому предлагается пользоваться при разработке норм и нормативов затрат на производство продукции свиноводства разработанными в диссертации моделями нормирования и расчета нормативов затрат в свиноводстве. Но при этом требуется строгое соблюдение методологических основ их разработки, предложенных в диссертации (таблица 3.1; рис. 3.2). Также важной проблемой для организации нормативного метода управления затратами в свиноводстве является разработка его методологии, методики и техники организации. В связи с этим в диссертации предлагается применение разработанной производственно-управленческой отчетности подразделения свиноводства, где отражаются нормативные затраты, фактические затраты и отклонения их от нормативных затрат, выход продукции и показатели для анализа маржинального дохода и прибыли подразделения. Кроме того, предложена модель организации и коммуникации нормативно-плановой, учетно-аналитической и контрольной информации для оперативного управления затратами, объемами и результатами производства продукции свиноводства.

8. Одним из эффективных инструментов менеджмента в свиноводстве в современных условиях должно стать оперативное управление на базе анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль». Для этого в диссертации систематизированы показатели анализа и оценки эффективности производства продукции свиноводства. Предложена методика оценки и управления свиноводством по модели «затраты - выпуск – результат» по систематизированным показателям, таким как: маржинальный доход, прибыль, норма маржинального дохода, безубыточный объем выпуска продукции, маржинальный запас прочности, показатель безопасности, производственный леверидж и др.

9. Эффективность производства продукции свиноводства в хозяйствах республики существенно зависит от совершенствования взаимоотно-

шений между свиноводческими организациями и организациями по производству кормов (зерна). Для этого в диссертации разработана и решена экономико-математическая модель оптимизации взаимоотношений предприятий и по оптимальному производству, использованию ресурсов и получению прибыли. Эта модель может быть использована организациями государственной власти при разработке решений по реализации приоритетного проекта по развитию сельского хозяйства.

10. Для оптимизации производственных показателей свиноводства в каждой конкретной организации, ее структурных подразделений в диссертации разработаны модели этих показателей на основе решения задач путем использования многофакторного корреляционно-регрессионного анализа. В результате получены оптимальные варианты планирования:

Y_1 – себестоимости единицы продукции свиноводства;

Y_2 – затрат на 1 голову свиней на выращивании и откорме;

Y_3 – производительности труда в данной отрасли;

Y_4 – продуктивности свиней;

Y_5 – прибыли от реализации свинины.

Применение на практике указанных моделей позволит обоснованно планировать затраты, объемы производства продукции и финансовые результаты данной отрасли при имеющихся ресурсах, возможностях конкретной организации с учетом влияния внешней среды и состояния внутреннего управления свиноводством.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) утв. Федеральным законом № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. (ред. 02.02.2006) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) утв. Федеральным законом № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. (ред. 03.06.2006) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс»
4. Абалкин Л. Российская экономическая реформа на переломе. - М.:ИЭРАН, 1992. - 27с.
5. Алборов Р.А. Бодрикова С.В., Фатыхов И.Ш.. Информационно – управленческие аспекты производственного учета в льноводстве. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. – 136 с.
6. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. - 398с.
7. Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2003. – 205 с.
8. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002. – 288с.
9. Алборов Р.А. Селезнева И.А., Селезнева И.П. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. – 196 с.
10. Алборов Р.А. Селезнева И.П., Селезнева И.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве. - Ижевск: Шеп («Колос»), 2001. – 211с.

- 11.Аляксин Б. Развитие форм и методов управления АПК района // АПК: экономика, управление. - 1991. - № 4. - С. 30
- 12.Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контролинг: Учебник. – М.: Омега-Л, 2003. – 280 с.
- 13.Ансофф И. Стратегическое управление. Сок. нер. сам. - М.: Экономика, 1989. - 519 с.
- 14.Афанасьев В.Г. Научное управление обществом. - М.: Политиздат, 1976. - 210с.
- 15.Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом. - М.: Политиздат, 1977.
- 16.Басовский Л. Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка. - М.: ИНФРА - М, 1999. - 260 с.
- 17.Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1974. – 320 с.
- 18.Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. - М.: Финансы, 1979. -252с.
- 19.Белов Н.Г. Единая система учета в сельском хозяйстве (информационные аспекты управления) / Н.Г. Белов. – М.: Статистика, 1975. – 208 с.
- 20.Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве -3-е изд., перераб. и доп. - М.: Агропромиздат, 1986. - 320с.
- 21.Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. - М.: Экономика, 1988. - 255с.
- 22.Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля. - Киев: Высшая школа, 1990.
- 23.Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: Учебное пособие для экон. вузов. – Минск.: Выш.шк., 1990. – 176 с.
- 24.Бирман А.М. Экономические рычаги повышения эффективности производства. – М.: Мысль, 1980. – 204 с.

- 25.Бобыр С.И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий: Учебник. – М: Высшая школа, 1975. – 392 с.
- 26.Болотов С.П. Разработка стратегии предприятия. – Сыктывкар: СГУ, 1994. – 153 с.
- 27.Большаков А.С. Менеджмент: Учебное пособие. – Спб. Питер, 2000.-160 с.
- 28.Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита // Бухгалтерский учет. – 1998.-№2.-с.80-81.
- 29.Бутынец Ф.Ф. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях - Киев: Вища школа, 1979.-272с.
- 30.Бухгалтерский учет: Учебник / Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кашаев А.Н. и др.: Под ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 456 с.
- 31.Бухгалтерский учёт: Учебник /П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич., Н.П. Кондраков и др.; Под ред. П.С. Безруких. -2-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учёт, 1996. -576с. (Библиотека журнала "Бухгалтерский учёт")
- 32.Васин Ф.П. К вопросу о классификации затрат на производство / Ф.П. Васин // Бухгалтерский учет. – 1995. - №4. – с. 52-53.
- 33.Васин Ф.П. Управленческий учет: учебное пособие. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1997.- 98с.
- 34.Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / М.А. Вахрушина // ВЗФИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 559 с.
- 35.Верхов В.А., Козлова Т. В. Аудит 2000: проблемы и перспективы развития // Бухгалтерский учет. – 1998.-№10.-с.76-82.
- 36.Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. - М.: Юридическая литература. 1973. -134 с.

- 37.Воронова Е.Ю. Особенности калькуляции себестоимости при позаканном методе учета // Аудитор. – 1997. - № 1. – С.22 – 25.
- 38.Воронова Е.Ю. Распределение затрат комплексных производств: основная и побочная продукция // Аудитор. – 2001. - № 10. – С. 19 – 24.
- 39.Гаррисон Р. Управленческий учет – перспектива / Р. Гаррисон // Контроллинг. – 1992. - №3. – с. 36-92.
- 40.Гатаулин А.М. Экономическая теория: толковый терминологический словарь. - М.: Колос, 1998. - 247 с.
- 41.Гетьман В.Г. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции животноводства в колхозах. – М.: Статистика, 1972. – 135 с.
- 42.Годунов А.А. Социально-экономические проблемы управления социалистическим производством. М.: Экономика, 1975, С. 124
- 43.Голиков В.И. Управление и система экономических отношений.- Киев, Наукова думка.- 1984. - 117с.
- 44.Голованов А.А. Особенности организации бухгалтерского учета затрат на производство, доходов и финансовых результатов на предприятиях АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1997. – № 12.- С.27-32.
- 45.Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Статистика, 1973. – 188 с.
- 46.Данилевский Ю.А. Проблемы становления государственного финансового контроля // Бухгалтерский учет. – 1996.-№3.–с.3-6.
- 47.Дементьев В. В. Предмет и механизм социалистического контроля /Социалистический контроль. Методы и проблемы: - Киев: Наукова думка,1985. - 37с.
- 48.Диневич В.А., Рогачев С.В., Якунина Н.И. Показатели и критерии эффективности управления. – М.: Мысль, 1975. – 72 с.

- 49.Добрынин В.А. Экономическая эффективность сельскохозяйственного производства в условиях перехода к рыночным отношениям.- М.:МСХА, 1994. - 47с.
- 50.Додонов А.А. Производственный учет: как реализовать и повысить его контрольные функции // Бухгалтерский учет. – 1993.-№10.-с.45-48.
- 51.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: «Аудит», 1994.-557с.
- 52.Дьянченко И. А. Система нормативного учёта, контроля и калькулирования себестоимости продукции. - Свердловск: Урал, 1984. -72с.
- 53.Елисеев В.А. Управление всесоюзным промышленным объединением. Киев-Донецк: Высшая школа, 1976. - 120с.
- 54.Ерофеев В.А. Учёт и контроль использования ресурсов в объединении. - Л: ЛГУ, 1987. -176с.
- 55.Журавлев В.В., Савруков Н.Т. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Конспект лекций. – Чебоксары:ЧИЭМ СПбГТУ, 1999. – 136с.
- 56.Журко В.Ф. Комплексная система ведомственного контроля. - М. : Финансы и статистика, 1985. - 59с.
- 57.Зинченко А.П. Использование производственного потенциала сельского хозяйства России в условиях формирования многоукладной экономики и рыночных отношений. М.: МСХА, 1995. - 85 с.
- 58.И.Бляхман Л.С., Маркин А.А. Организация управления социалистическим предприятием. - М.: "Высшая школа". 1983. - 245с.
- 59.Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. - №5. – С.56-59.
- 60.Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 160 с.

- 61.Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В.Б. Ивашкевич, С.Н. Зайцева // Бухгалтерский учет. – 1992. - №2. – с.9-10.
- 62.Издержки производства (планирование и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях народного хозяйства). / Под ред. проф. Л. М. Кантора и доц. А. Г. Завьялкова. Минск, «Высшая школа», 1974.- 368 с.
- 63.Калмыков В.Н. Философские аспекты концепции ускорения социально-экономического развития советского общества //Философские науки, -1987.-№4, -С. 11-13.
- 64.Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 552 с.
- 65.Карауш М.И. Калькулирование себестоимости в агропромышленных объединениях/ М.И.Карауш. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 128 с.
- 66.Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.:ЮНИТИ, 2000. – 350с.
- 67.Кац И.Я. Экономическая эффективность деятельности предприятий (анализ и оценка). – М.: Финансы и статистика, 1987. – 192 с.
- 68.Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет 1994. - №9. – с.15-20.
- 69.Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. – М.: Издательский дом «Дашков и К», 2001. – 348 с.
- 70.Керимов В.Э. Управленческий учет и классификация затрат // Консультант директора. – 2002. - №14. – С. 23- 28.
- 71.Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. И доп. – М.: Издательство – торговая корпорация «Дашков и К0 », 2005. - 460 с.
- 72.Керимов В.Э., Батурин В.М. Маржинальный метод бухгалтерского учета // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 1999. - №34. – С.13-14.

73. Кизилов А.Н., Богатая И.Н. Бухгалтерский управленческий учет. – Ростов н/Д: «Феникс», 2005. – 380 с.
74. Ковалёв В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 768 с.
75. Коваленко Н.Я. Экономика сельского хозяйства. - М.: Тандем, 1998. - 439 с.
76. Козлов Ю.М. Управление народным хозяйством СССР. М.: Издательство МГУ, 1963.-95 с.
77. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.
78. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством (вопросы теории и практики). -М.: Экономика, 1982. -216 с.
79. Кочерин Е.А. Контроль как функция управления. - М.: Знание, 1982. - 44 с.
80. Краснов С. Е. Экономика мясной и молочной промышленности. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1990. – 319 с.
81. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учёта. - М.: Финансы и статистика, 1990. -120 с.
82. Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. – М.: Экономика, 1972. – 304 с.
83. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.А. Ламыкин. – М.: Статистика, 1980. – 168 с.
84. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д: Издательский центр «Март», 2000. – 354 с.
85. Литвин Ю.А. Теоретические основы нормативного метода учета затрат на производство в сельском хозяйстве. – Киев, 1970. – 135 с.
86. Маренников, Н.Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях. – издание 2-е. серия «Высшее образование». – М.: Финансово-

- экономический институт. Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2004. – 416 с.
- 87.Маркс К. Капитал. – Т. 1 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – 2-е изд. – Т. 23. – 900 с.
- 88.Мацкевичус И.С. Калькулирование себестоимости продукции. Исторический аспект / И.С. Мацкевичус. – Вильнюс, 1974. – 212 с.
- 89.Менеджмент организации. Учеб. пособие. Под ред. З.П. Румянцевой, Н.А.Саломатина, М.:ИНФРА-М, 1995. -429с.
- 90.Менеджмент: достижение цели. Управление на основе здравого смысла. Планирование личных действий /Пер. с англ. Г.А. Крылова. - М.: Дело, 1995.-211с.
- 91.Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. Перевод с англ. - М.: Дело, 1993.-702с.
- 92.Мизиковский Е.А. Развитие управленческого учета в России // Российский налоговый курьер. – 2005. - №6. – С.34-37.
- 93.Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С 44-47.
- 94.Мильнер Б.З., Евенко Л.И., Рапопорт В.С. Системный подход к организации управления. - М.: Экономика, 1983. -115с.
- 95.Мирзоян В.Н. Некоторые мысли о проблемах контроля // Бухгалтерский учет. – 1990.-№1.-с.14-15.
- 96.Мисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д: Издательский центр «Март», 2000. – 354с.
- 97.Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий: Учебник. – М.: Финансы, 1971. – 280 с.
- 98.Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. -146 с.

99. Моляков Д.С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 200с.
100. Мурашев А.Д., Робский В.Г. Методические основы совершенствования управления сельскохозяйственным производством. Научные труды ВНИИ Киберн., М: 1973.-105с.
101. Назаренко В.И. Аграрная реформа и аграрная политика в странах Центральной и Восточной Европы. - М.: «Эфес», 1998. - 77 с.
102. Народно-хозяйственная эффективность: показатели, методы оценки. – М.: Экономика, 1984. – 248 с.
103. Научно-экономическая конференция "Экономический анализ в управлении производством": Тезисы докладов. Пленарное заседание. -Киев: Укр.НИИНТИ, 1972.-62с.
104. Некрасов В.И., Кочкин А.Т., Васильев С.С. Сапожников Н.И. Стратегическое управление эффективностью. Результативность в социотехнической среде. - Ижевск: Изд-во УдГУ, 1992. - 33 с.
105. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учёт. – М.: УРСС, 2000. – 368с.
106. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Система «директ-костинг». Теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
107. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. – 1996. - №1,2,3. – с.16-21; 47-50; 47-51.
108. Новиченко П.П. Учет готовой продукции и ее реализации / П.П. Новиченко. – М.: Финансы, 1975. – 64 с.
109. Обер-Крис Дж. Управление предприятием. – Издательство «Прогресс». – М.: 1973. – 279с.
110. Ожегов С.И. Словарь русского языка. – М.: Русский язык, 1983. – 816с.
111. Олохтонова Э. А., Тулегенов Э. Т. Организации внедрения нормативно-

- го метода учета на предприятии. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 110 с.
112. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия. - М.:Финансы и статистика. 1991. - 223с.
113. Организация производства в сельскохозяйственных предприятиях. Издание 2, под ред. Профессора М.И. Синюкова. М.: "Колос". 1978. - 170с.
114. Осипов В.И. Информационная структура учета затрат. – Саранск: Издательство Мордовского университета, 1991. – 92 с.
115. Основы научного управления социалистической экономикой / Под ред. Р.А.Белоусова. - М. -Мысль. 1986. - 386с.
116. Островская О.Л. Качество аудита – его документальность // Бухгалтерский учет. – 1996.-№5.-с.42-44.
117. Павленко Н.И. Совершенствование управления в колхозах и совхозах. Воронеж, "Коммуна", 1968. - 102с.
118. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
119. Палий В.Ф. Перевод советской системы бухгалтерского учета на международные стандарты (тезисы доклада) / В.Ф. Палий // Контроллинг. – 1991. - №4. – с. 125-129.
120. Палий В.Ф. Управленческий учет – система внутренней информации // Бухгалтерский учет. – 2003. - №2. – С. 57-59.
121. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теории бухгалтерского учёта. - М.:Финансы, 1975.-304с.
122. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 303с.
123. Перевощиков Ю. С, Курсаков А. В. Производительность труда – критерий эффективности производства. Ижевск: «Удмуртия», 1977.- 32 с.
124. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве /М. З Пизенгольц, А.П. Варавва. – Ч.2. – 2-ое изд., перераб. и доп.- М.: Агропром-

издат, 1987. – 510 с.

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

126. Пизенгольц М.З., Варава А.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – Ч.2. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987. – 510 с.

127. Пинцева С.А. Бухгалтерский учет и контроль в системе управления организаций: Диссертация к.э.н. – Санкт-Петербург, 1995.-121с.

128. Пискуненко И.Ф. Содержание НОТ в управлении колхозов и совхозов. – В кн.: НОТ в управлении колхозов и совхозов. – М., 1975. – 7с.

129. Понтович Э.Э. Финансовый контроль. -Л.: Госиздат, 1928. - 108с.

130. Попов Н.А. Экономика отраслей АПК. – М.: ИНФ ЭКСМОС, 2002. –368 с.

131. Попова Л. В., Маслова Б.Г. Метод «директ-костинг» в управленческом учете // Бухгалтерский учет. – 2003. - №19. – С. 66-67.

132. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости в сельскохозяйственных предприятиях: Учебное пособие / В.К.Радостовец. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 160 с.

133. Райзберг Б.А., Пекарский Л.С. Качество планово-управленческой работы М.: Экономика,1987. -231с.

134. Ример М.И., Касатов А.Д., Матиенко Н.Н. Экономическая оценка инвестиций / Под общ. ред. М. Римера – СПб.: Питер, 2005. – 480с.

135. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

136. Роберт М. Фалмер. Энциклопедия современного управления, т.1. Основы управления. Планирование как функция управления. М.: ВИПК ЭНЕРГО, 1992.-168с.

137. Рыбакова О.В. бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

138. Рыночная экономика; Учебник: В 3 т. Т.2, ч.2. Основы бизнеса. М.:СОМИНТЭК. 1992.- 155с.

139. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. – 6-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Новое знание, 2001. – 704 с.
140. Савченко Е.С. О совершенствовании хозяйственного механизма в экономике. - Белгород, 1997. - 21 с.
141. Самигуллин А.А. Моделирование в системе управленческого учета //Бухгалтерский учет. – 1995. - №5.-с.43-45.
142. Сигов И.И. Обобществление производства и развитие системы управления экономикой. М.: Экономика, 1977. - 77с.
143. Сироежин И.М. Совершенствование системы показателей эффективности и качества. – М.: Экономика, 1980. – 192 с.
144. Смекалов П.В. Анализ хозяйственной деятельности. – М.: 1992. – 304с.
145. Совершенствование методологии бухгалтерского учёта и экономического анализа. Под ред. В.И. Петровой и Р. Барица. М.: Финансы и статистика. - 1985.-238с.
146. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. – М.: «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996.-638с.
147. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
148. Соловьев Г.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. - М.: Финансы и статистика, 1983. - 176с.
149. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и практики. Часть 1. – Воронеж: РИО, 1993. – 160 с.
150. Сопко В.В. и др. Организация контроля и учета в объединениях / В.В. Сопко, Н.В. Кружельный, Е.М. Шпырко. – Киев: Техника, 1984. – 199с.
151. Старосьцяк Е.И. Элементы науки управления. - М.: Прогресс, 1965. - 198с.
152. Статистика: Учебник / И.И. Елисеева, И.И. Егорова и др.; Под ред. проф. И.И. Елисеевой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 448 с.

153. Стражев В.И. Оперативные управление предприятия, проблемы учёта и анализа. - Минск. Наука и техника, 1973. - 148с.
154. Стуков С.А. И все таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. – 1997.-№2.-с.64-66.
155. Стуков С.А. Распределение косвенных затрат между себестоимостью отдельных видов продукции // Аудиторские ведомости. – 2000. - №8. – С.15-17.
156. Стуков С.А. Учет затрат на производство // Бухгалтерский учет. – 1991. – С. 37-41.
157. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учёте // Бухгалтерский учёт . – 2001. - №6. – С.50 – 54.
158. Трейси Д. Менеджмент с точки зрения здравого смысла / Пер. с англ. – М.: Автор, 1993. – 254 с.
159. Управление в сельскохозяйственных предприятиях. / Под ред. А.В.Пошатаева. - М.: Колосс, 1979. -271с.
160. Управление общественным производством. //Под редакцией А.И., Ю.И. Краснопопаса. – М.: Издательство МГУ, 1991. -134с.
161. Управление социалистическим производством (управление и эффективность кругооборота производственных фондов). /Под ред. Козлов, Кочиояека Г.М.: Мысль, 1979. - 205с.
162. Управленческий учет: Учебное пособие /Под ред. А.Д.Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.:ИД ФБК – ПРЕСС, 2001. – 512с.
163. Уткин Э.А. История менеджмента. М.: 1997. - 223с.
164. Ушачев И.Г., Бажелентис А.В. Процессы формирования управленческих решений. – В кн.: Система управления сельскохозяйственными производствами и ее совершенствование. – Одесса, 1975. – с.13-51.
165. Фабричных А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве (методологический аспект). – М.: Экономика, 1979. – 216 с.
166. Фабричных А.М. Проблемы издержек производства в экономическом учении К. Маркса. – Воронеж: Издательство Воронежского университета,

1987. – 199 с.

167. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник / Под. ред. Е.С. Стояновой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Перспектива», 2003. – 656с.

168. Финансы предприятий: Учебник для вузов/Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.П. Павлова и др.; Под ред. проф. Н.В. Колчиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 447с.

169. Хачатуров Т. Эффективность общественного производства. – Вопросы экономики, 1975. -№6. С. 129-141.

170. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

171. Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2005. – 224с.

172. Чикунова Е.П. управленческий учет: мировой опыт и возможности его использования в России // Управление собственностью. – 2002. - №4. – С. 16-19.

173. Шахмалов Ф. И. Американский менеджмент. Теория и практика. – М.: Наука, 1993. – 158с.

174. Шеметов В. Развитие социалистического контроля. Издательство Уральского университета, 1988. – 102с.

175. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 208 с.

176. Шкарабан С.И. Оперативный экономический анализ в производстве» объединении. - М.: Финансы и статистика. 1985. -168с.

177. Шнейдман Л.З. Комментарии к плану счетов бухгалтерского учета (раздел III) / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет, 1992. – с. 21-23.

178. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. - М.: Экономика, 1982, - 232с.

179. Штейнман М. Я. Учет и контроль п системе управления сельскохозяйственным производством. М., «Колос», - 1978. - 176 с.
180. Штейнман М.Я. Методологические проблемы экономического контроля в сельском хозяйстве: Учебное пособие для студентов по специальности "Бухгалтерский учёт и анализ хозяйственной деятельности в сельском хозяйстве". - М. Т СХА, 1984.-55с.
181. Шутьков А.А. и др. Многоукладная экономика АПК России: вопросы теории и практики. - М.: Колос, 1998. - 359 с.
182. Шутьков А.А., Боев В.С., Серков А.Ф., Романов А.Е. О социально-экономических результатах реформы в агропромышленном производстве. – М.: Информагротех, 1996. - 38 с.
183. Шутьков А.А., Ушачев И.Г., Боев В.Р. и др. Рыночные отношения в агропромышленном производстве России. - Минск: ЗАО «Армита - Маркетинг - Менеджмент», 1997. - 62 с.
184. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 2004. – 592с.
185. Щиборщ К.В. Распределение косвенных расходов при ведении учета на предприятиях // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 1999. - №35. – С.14.
186. Экономика, организация и управление / Под ред. М.И. Шишкина, Ю. А. Ильина. – Ижевск: ИжГСХА, 2002. – 332 с.
187. Экономические методы управления. / Под ред. Н, Г. Чумаченко, Д. Данилова. - Киев, София: Наукова Думка, 1988. -257с.
188. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис : Пер. с англ. / Под ред. и с предисловием А.М Петрачко. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
189. Яковлев Б.И. Основы управления в совхозах и колхозах. -М.: 1975. - 43с.
190. Ящук Н. А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельско-

хозяйственной продукции. — М.: Финансы и статистика, 1981.- 144 с.

191. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. — New York: Prentice.- Hall International, Lfd., 1990.-412p.

192. Killough L.N., Leiniger W.E. Cost Management. New York: West Publishing Company, 1987. — 870p.

193. Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M.R. Managerial Company, 1993.- 904p.

194. Rechnugswesen: Gzundlage, Zusammenhage Interpretationcn /Aldoc Schellenberg. — 3., uberard und erw. Aufl.- Zuzich: Versus, 2000. 500s.

Приложение 1

Поголовье скота по категориям хозяйств (на начало года, тысяч голов)

Год	Крупный рогатый скот	в т. ч. коровы	Свиньи	Овцы и козы
Хозяйства всех категорий				
1991	674,7	244,9	464,7	287,6
1996	563,3	236,5	375,0	176,6
2001	465,5	197,8	258,1	126,3
2004	461,7	192,8	284,1	110,7
2005	446,4	185,5	259,3	94,4
2006	436,9	179,0	264,4	85,3
Сельскохозяйственные организации				
1991	592,2	192,1	382,1	106,9
1996	453,0	158,4	287,9	5,8
2001	356,1	128,6	172,0	2,7
2004	352,3	128,5	196,3	2,0
2005	347,8	127,6	190,9	1,3
2006	346,0	126,3	200,0	1,1
Хозяйства населения				
1991	82,4	52,8	82,6	180,7
1996	102,3	73,9	82,6	166,5
2001	103,0	66,1	81,2	120,9
2004	101,5	60,8	81,5	105,8
2005	89,8	54,0	62,4	90,3
2006	80,9	48,3	57,6	81,6
Крестьянские (фермерские) хозяйства				
1991	0,1	-	-	-
1996	8,0	4,2	4,5	4,3
2001	6,4	3,1	4,9	2,7
2004	7,9	3,5	6,3	2,9
2005	8,8	3,9	6,0	2,8
2006	10,0	4,4	6,8	2,6

Приложение 2

Производство продуктов животноводства по категориям хозяйств

Год	Мясо (реализация в живом весе), тыс. т	Молоко, тыс. т	Яйца, млн. шт.	Шерсть, т
Хозяйства всех категорий				
1990	190,0	664,6	463,2	877,0
1995	147,1	626,5	480,1	464,0
2000	126,8	549,9	553,2	311,0
2003	132,5	611,1	658,2	272,0
2004	136,1	601,1	696,2	251,0
2005	133,8	629,8	747,4	213,0
Сельскохозяйственные организации				
1990	133,1	525,1	422,5	451,0
1995	80,6	405,5	381,1	24,0
2000	61,6	345,6	447,8	10,0
2003	70,3	415,8	551,0	9,0
2004	74,6	416,5	586,4	6,0
2005	78,8	434,6	635,7	4,0
Хозяйства населения				
1990	56,9	139,5	40,7	426,0
1995	65,4	212,2	97,4	431,0
2000	64,4	197,8	103,5	295,0
2003	61,0	186,4	105,1	257,0
2004	60,2	173,6	107,7	239,0
2005	53,8	182,4	109,8	203,0
Крестьянские (фермерские) хозяйства				
1990	-	-	-	-
1995	1,1	8,8	1,6	9,0
2000	0,8	6,5	1,9	6,0

2003	1,2	8,9	2,1	6,0
2004	1,3	11,0	2,1	6,0
2005	1,2	12,8	1,9	6,0

Приложение 3

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций

Показатель	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.
Число сельскохозяйственных организаций на конец года	451,0	391,0	385,0	388,0	368,0	377,0
Число убыточных сельскохозяйственных организаций	223	114	190	214	99	120
Удельный вес убыточных сельскохозяйственных организаций	49,5	29,2	49,4	55,2	26,9	31,8
Убыток до налогообложения, тыс. руб.	176679,0	111463,0	175217,0	250860,0	302572,0	360153,0
Число прибыльных сельскохозяйственных организаций	228	277	195	174	269	257
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	321983,0	557933,0	412293,0	276061,0	723054,0	1079880,0
Балансовая прибыль, убыток (-), тыс. руб.	145304,0	446470,0	237076,0	25201,0	420482,0	519727,0
Субсидии, полученные из бюджета на сельскохозяйственную продукцию	243039,0	242470,0	263417,0	220616,0	230476,0	436822,0
Рентабельность, убыточность (-) по всей хозяйственной деятельности, %	4,8	12,2	5,6	0,5	7,0	8,0
Рентабельность, убыточность (-) продукции сельского хозяйства, %, в том числе:	10,7	16,8	8,8	6,2	8,8	16,4
продукция растениеводства	60,3	38,2	24,4	22,9	14,8	17,4
продукция животноводства	3,6	13,6	6,7	3,7	8,1	16,3

Приложение 4

Задолженности и наличие денежных средств по сельскохозяйственным организациям Удмуртской Республики, тыс. руб.

Наименование районов	Кредиторская задолженность на 01. 01			Дебиторская задолженность на 01. 01			Наличие денежных средств на 01. 01		
	2004 г.	2005 г.	Откл. (+,-)	2004 г.	2005 г.	Откл. (+,-)	2004 г.	2005 г.	Откл. (+,-)
Ярский	66687	42084	-24603	8480	7633	-847	21	117	96
Глазовский	44205	51723	7518	16221	16057	-164	807	1171	364
Юкаменский	78261	47298	-30963	6335	5591	-744	47	414	367
Балезинский	127608	75425	-52183	26053	25178	-875	943	1071	128
Красногорский	50214	27540	-22674	6774	4658	-2116	110	1518	1408
Кезкий	29264	29426	162	5547	5752	205	829	1061	232
Дебесский	46030	38927	-7103	6075	5992	-83	271	264	-7
Игринский	103850	59939	-43911	9727	7963	-1764	758	1415	657
Як-Бодьинский	43945	32115	-11830	6374	6220	-154	102	60	-42
Шарканский	53271	41738	-11533	14358	12617	-1642	311	1137	826
Селтинский	47830	33621	-14209	5612	9122	3510	499	185	-314
Сюмсинский	15898	7920	-7978	5186	6646	1460	95	124	29
Увинский	39569	58923	19354	15383	16781	1398	1331	1185	-146
Вавожский	41105	32978	-8127	21863	20913	-950	5280	7696	2416
Кизнерский	54812	45731	-9081	13088	11117	-1971	163	321	158
Можгинский	202012	183273	-18739	40919	62099	21180	1477	2734	1257
Граховский	63619	60017	-3602	13944	12240	-1704	258	734	476
Алнашский	125287	89003	-36284	20581	24316	3735	1104	1438	334
М. Пургинский	144245	146422	2177	27429	29640	2211	3976	421	-3555
Киясовский	80811	62554	-18257	7756	10834	3078	70	130	60
Каракулинский	101966	76635	-25331	21971	19107	-2864	324	518	194
Завьяловский	261198	247425	-13773	115767	97976	-17791	70804	12578	-58226
Воткинский	114020	75137	-38883	69664	29429	-40235	1563	1443	-120
Сарапульский	181388	206530	25142	28979	23035	-5944	364	134	-230
Камбарский	4709	7709	3000	1101	1118	17	16	42	26
Птицефабрики	114795	148506	33711	30929	36003	5074	8776	7367	-1409
Итого	2236599	1928599	-308000	546116	508136	-37980	100299	45278	-55021
ГП «Удмуртское»	1864	3126	1262	1859	2329	470	50	90	40
Всего	2238463	1931725	-306738	547975	510465	-37510	100349	45368	-54981

Приложение 5

Нормативно-производственный (управленческий) отчет подразделения

1. Затраты на производство продукции (дебет счета)

Бригада по содержанию свиней на выращивании и откорме													Объекты планирования учета
итого с начала года				за месяц				с нач. года до отч. месяца				Период	
откл. (+,-)	факт.	по норме		откл. (+,-)	факт.	по норме		откл. (+,-)	факт.	по норме			
												ц. к. ед.	
												руб.	
												кг	
												руб.	
												чел.-час	
												руб.	
												и т. д.	
												Итого	
												Затраты на содержание ОС, руб.	
												Затраты на ремонт ОС, руб.	
												Общехозяйственные расходы, руб.	
												И т. д.	
												Итого	
												Итого затрат (дебет счета)	

Продолжение приложения 5

2. Выход продукции (кредит счета)

Объект произ-водства	Период		Поголовье и прирост живой массы			
			Количество поросят-отъемышей, гол.	Прирост поросят-отъемышей, ц.	Прирост поросят на откорме, ц.	Прирост в оценке по затратам, руб.
Бригада по содержанию свиней на откорме	с начала года до отчетного месяца	по норме				
		Фактически				
		откл. (+,-)				
	за отчетный месяц	по норме				
		Фактически				
		откл. (+,-)				
	итого с начала года	по норме				
		фактически				
		откл. (+,-)				
Всего	с начала года до отчетного месяца					
	за отчетный месяц					
	итого с начала года					

3. Результаты деятельности центра ответственности

Наименование продукции, период			Стоимость продукции по трансфертным ценам, руб.	Чистые переменные затраты, руб.	Маржинальный доход, руб.	Чистые постоянные затраты, руб.	Прибыль от производства продукции, руб.
Прирост поросят-отъемышей, ц.	с начала года до отчетного месяца	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
	за отчетный месяц	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
	итого с начала года	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
Прирост живой массы свиней на откорме, ц.	с начала года до отчетного месяца	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
	за отчетный месяц	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
	итого с начала года	по норме					
		факт.					
		откл. (+,-)					
Всего фактически							