

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой, д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_ Алборов Р. А.

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие учета и контроля затрат на выполнение услуг  
сельскохозяйственным организациям на примере АО Агрохимцентр  
«Удмуртский», с. Первомайский Завьяловского района Удмуртской  
Республики

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Профиль подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник (магистрант)

А. М. Афонова

Научный руководитель,  
к.э.н., доцент

Г. Я. Остаев

Рецензент,  
главный бухгалтер УЛМД УР

Н.А. Кислякова

Ижевск 2017





## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В современных экономических условиях особую актуальность приобретает совершенствование учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в отраслях экономики.

Себестоимость продукции является доминирующей в системе показателей, характеризующей эффективность деятельности отдельного хозяйствующего субъекта. Ее снижение – важнейший резерв роста прибыли организаций и повышения рентабельности производства отдельных отраслей экономики. От нее зависят темпы расширенного воспроизводства и возможности снижения розничных цен.

Одной из самых актуальных проблем теории и практики отечественного бухгалтерского учета является в настоящее время проблема состава текущих издержек производства и обращения, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и порядка формирования финансовых результатов деятельности организаций.

Актуальность написания данной работы заключается в том, что выбранный мной вопрос встречается на любом предприятии, имеющем производство продукции (работ, услуг).

**Цель и задачи исследования.** Целью данной работы является изучение теоретической и практической сторон бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции (работ, услуг), а также разработка предложений по его совершенствованию.

В соответствии с целью данной работы можно сформулировать ее основные задачи:

- рассмотреть теоретические аспекты учета и контроля затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям;
- изучить организацию учета затрат на примере АО АХЦ «Удмуртский»;

- определить пути совершенствования бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции (работ, услуг) в АО АХЦ «Удмуртский».

**Степень разработанности проблемы.** Основоположниками теории калькуляции являются такие ученые, как А.П. Рудановский, А.М. Галаган, Н.А. Блатов, В.И. Стоцкий. Активизация в исследованиях вопросов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) наблюдалась примерно с 50-х годов XX века и до настоящего времени.

Значительный вклад в развитие методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции внесли отечественные ученые экономисты: И.А. Басманов, Э.К. Гильде, А.А. Додонов, Л.М. Кантор, А.Ш. Маргулис, И.И. Поклад, Н.Г. Чумаченко. Современную науку в области развития учета затрат и калькулирования представляют такие ученые, как М.А. Бахрушина, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, М.В. Мельник, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, В.Н. Суйц, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Я.З. Шнейдман и другие.

Среди зарубежных исследователей теоретических положений учета затрат можно назвать К. Друри, Р. Купера, Р. Каплана, Т. Скоуна.

Однако, отдавая должное значимости проведенных исследований в области учета затрат и калькулирования, необходимо отметить, что с середины прошлого века и до настоящего времени в научной отечественной и зарубежной литературе многие вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости остаются проблемными в силу их недостаточного методического обеспечения комплексного характера, не в полном объеме изучены сущность, содержание и характеристики современных методик учета затрат на производство и калькулирования себестоимости с точки зрения их использования.

**Объект исследования** – АО АХЦ «Удмуртский».

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются организационно-экономические отношения в части организации учета затрат и проведения контроля затрат в АО АХЦ «Удмуртский».

**Теоретическая и методическая основа исследования.** В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как логический, сравнительный, монографический, расчетно-конструктивный, балансовый.

Обработка статистической информации и расчеты проводились с использованием приложений анализа данных Microsoft Office Excel.

Информационной базой для исследования была принята годовая финансовая отчетность АО АХЦ «Удмуртский» за 2013-2015 гг., первичные документы по учету затрат, устав предприятия, нормативные акты, методические указания и научная литература.

**В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признание научной новизны и являющиеся предметом защиты:**

- теоретические аспекты учета и контроля затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям;
- организация учета затрат на примере АО АХЦ «Удмуртский»;
- на основе проведенного анализа затрат даны рекомендации по совершенствованию методик учета и контроля затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в использовании результатов исследования организацией для повышения эффективности системы учета затрат и внутрихозяйственного контроля.

**Объем и структура выпускной квалификационной работы.** Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений.

Основное содержание работы изложено на 118 страницах машинописного текста, включая 23 таблицы, 13 рисунков, и 6 формул.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ УСЛУГ

## 1.1 Сущность, принципы и нормативно – правовое регулирование учета затрат на выполнение услуг

Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях – это производственное потребление ресурсов, совокупность которых составляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Для целей управленческого учета, по мнению В.Б. Ивашкевича [21], затраты являются выражением в денежной форме совокупных издержек живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени.

Затраты на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) включают в себя расходы сырья, основных и вспомогательных материалов, а также комплектующих изделий; расходы на топливо и энергию; расходы по основной и дополнительной заработной плате, в том числе отчисления на социальное страхование; амортизационные отчисления; прочие денежные расходы; внепроизводственные расходы, такое определение дает Землякова С.Н. [19].

Затраты на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) составляют ее себестоимость. Они возмещаются в каждом производственном цикле за счет выручки.

В экономической литературе многие авторы приравнивают термин «затраты» с понятием «расходы». Однако при более внимательном изучении этих терминов можно выявить существенные различия. Таким образом, под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой

организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»).

То есть предметом управленческого учета являются текущие издержки организации, что в понятиях финансового учета, это есть расходы по обычным видам деятельности.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» «...расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы».

В соответствии с п.7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» «...расходы по обычным видам деятельности, формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально–производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы)».[5]

В п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» изложен механизм перехода от расходов организации к себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;



- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. [5]

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

Ивашкевич В. Б. [21], отмечает что, в отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

Ларионов А. Д. [27], выделяет следующие основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг):

- 1) своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство, носителям затрат, центрам ответственности и в целом по организации;

- 2) учет объема произведенной продукции (работ, услуг) по их видам, качеству, по подразделениям (центрам ответственности) и контроль за выполнением плана по этим показателям;

- 3) исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) в целом по организации и по отдельным структурным подразделениям (центрам ответственности), а также контроль за выполнением плана по себестоимости;

- 4) контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением планов, нормативов, смет по обслуживанию производства и управлению;

- 5) определение результатов деятельности структурных подразделений (центров ответственности) по снижению себестоимости продукции (работ, услуг), выявление резервов ее удешевления.

Несмотря на то, что в рыночной экономике цены на продукцию, работы, услуги зависят от спроса и предложения, себестоимость продукции по –

прежнему остается основой для определения цен, на производимую продукцию (работы, услуги) и соответственно базой для расчета прибыли от продаж и налога на прибыль.

Для правильного учета затрат на производство и реализацию продукции должна быть сформирована соответствующая нормативно-правовая база, которая будет направлена на стимулирование экономии и эффективного использования всех видов ресурсов, предотвращение необоснованного увеличения затрат, относимых на себестоимость, что наилучшим способом скажется на финансовом положении организации.

На современном этапе в Российской Федерации система нормативного – правового регулирования бухгалтерского учёта представляет собой совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учёту.

В настоящее время в России существует четырёхуровневая система нормативно – правового регулирования бухгалтерского учёта.

Первый уровень (законы и иные законодательные акты):

Конституция Российской Федерации;

Гражданский кодекс Российской Федерации (приняты Государственной Думой – часть 1 от 21 октября 1994 года, часть 2 от 22 декабря 1995 года) регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной и иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участников.

Поскольку бухгалтерский учет отражает хозяйственную деятельность организаций, то, естественно, он базируется на нормах Гражданского Кодекса РФ, который регулирует права собственности, заключение сделок и договоров, возникновение обязательств, их исполнение.

Налоговый кодекс Российской Федерации;

Федеральный закон от 06.12.2011 года № 402 ФЗ «О бухгалтерском учёте» - основополагающий документ нормативно – правового регулирования бухгалтерского учета в России.

Закон обобщил весь существующий опыт бухгалтерского учета в рыночной экономике, раскрытый применительно к российским традициям и действующему в России гражданскому и финансовому праву.

В нем определены концептуальные положения и общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, права, обязанности и ответственность в этой области юридических и физических лиц, управляющего персонала; меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации, порядок публикации бухгалтерской отчетности и государственного регулирования всей системы бухгалтерского учета.

Кроме того, к документам этого уровня относятся указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях.

По мнению Алборова Р. А. [7], весьма важными документами первого уровня системы являются законы соответствующих организационно-правовых форм экономических субъектов, например Федеральный закон «Об акционерных обществах» и др.

Второй уровень (системы национальных бухгалтерских стандартов):

Составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. В этих документах обобщены допущения, требования и базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета.

Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 от 27.04.2012 года №55н. Положение по бухгалтерскому учёту устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Расходы организации – уменьшение экономических выгод и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала данной организации в результате выбытия активов (имущества, денежных средств). [5]

Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н). Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. [4]

Третий уровень (методические указания, рекомендации и отраслевые инструкции):

Определяется документами, в которых возможные бухгалтерские приемы приведены с примерами раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности. К ним относятся методические указания по ведению бухгалтерского учета, в том числе в инструкциях, рекомендациях и т.п.

К этой группе документов относятся методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом Минсельхоза от 06.06.2003 №792), методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, инструкция по заполнению форм бухгалтерской отчетности и др.

Данные методические рекомендации разработаны в целях совершенствования бухгалтерского учета в сельском хозяйстве и обуславливают порядок организации бухгалтерского учета. Применительно к порядку, изложенному в настоящих Методических рекомендациях, могут формироваться затраты на производство и себестоимость продукции (работ, услуг) при разработке бизнес-планов, инвестиционных проектов, текущих бюджетов и иных планово-экономических расчетов в сельскохозяйственных организациях.

Одним из важных документов этого уровня является План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

План счетов бухгалтерского учёта финансово – хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса (утвержден Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 №654);

Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утвержден Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н в ред. от 08.11.2010).

В методических рекомендациях устанавливают единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета в организациях агропромышленного комплекса.

В них приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыто экономическое содержание их структура и назначение, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета. На основе Методических рекомендаций и Плана счетов бухгалтерского учета, организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации включать в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, применяя свободные номера счетов.

Также к третьему уровню можно отнести многочисленные указания Министерства финансов Российской Федерации по различным учетным

вопросам, возникающим впервые в хозяйственной деятельности организаций.

Четвертый уровень (внутренние рабочие документы, разрабатываемые на самом предприятии):

Занимают рабочие документы (документы внутренней регламентации) организации, которые формируют ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

Кроме методических указаний и рекомендаций, организацией могут разрабатываться внутренние документы. Внутренний регламентирующий документ (регламент) должен создаваться в том случае, если: важная область деятельности или процесс в компании не формализованы, и это создает повторяющиеся трудности у участников этой деятельности, для подразделения или компании в целом; изменяется или появляется новая область деятельности.

Список необходимых внутренних регламентов создается руководителями организации, исходя из основных направлений деятельности, стратегических задач и планов и взаимодействия между подразделениями.

В России идет большая работа по наполнению системы нормативного регулирования бухгалтерского учета соответствующими документами (разработка новых, переработка и уточнение действующих нормативных актов) с учетом соблюдения международных принципов и общепринятых правил в международных стандартах, а также максимального сохранения национальных традиций.

Система нормативно - правового регулирования бухгалтерского учёта представлена на рисунке 1.1.



Рисунок 1.1 - Система нормативно - правового регулирования бухгалтерского учёта

## 1.2 Классификация затрат на выполнение услуг

Одним из главных моментов получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности предприятия является определение состава затрат, и в первую очередь производственных расходов, а четкая классификация затрат – важнейшая предпосылка правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Классификация затрат в соответствии с их экономическим содержанием, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), согласно Приказу Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», группируются по следующим элементам.

Этот перечень экономических элементов является единым и обязательным для всех предприятий, и представлен в таблице 1.2.

Таблица 1.2 - Классификация затрат

N п/п	Признак классификации (группировка затрат)	Элементы классификации
1	2	3
1.	Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)</li> <li>- Затраты на оплату труда</li> <li>- Отчисления на социальные нужды</li> <li>- Амортизация</li> <li>- Прочие затраты</li> </ul>



1	2	3
2.	Калькуляционная статья (цель затрат)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Материальные ресурсы, используемые в производстве:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- семена и посадочный материал;</li> <li>- удобрения;</li> <li>- средства защиты растений и животных;</li> <li>- корма;</li> <li>- сырье для переработки;</li> <li>- нефтепродукты;</li> <li>- топливо и энергия на технологические цели;</li> <li>- работы и услуги сторонних организаций.</li> </ul> </li> <li>- Оплата труда:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- основная;</li> <li>- дополнительная;</li> <li>- натуральная;</li> <li>- другие выплаты.</li> </ul> </li> <li>- Отчисления на социальные нужды</li> <li>- Содержание основных средств:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- амортизация;</li> <li>- ремонт и техническое обслуживание основных средств.</li> </ul> </li> <li>- Работы и услуги вспомогательных производств</li> <li>- Налоги, сборы и другие платежи</li> <li>- Прочие затраты</li> <li>- Потери от брака, падежа животных</li> <li>- Общепроизводственные расходы</li> <li>- Общехозяйственные расходы</li> </ul>
3.	Отношение к процессу производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Затраты предметов труда</li> <li>- Затраты средств труда</li> <li>- Затраты живого труда</li> </ul>
4.	Способ включения в себестоимость	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Прямые, непосредственно относимые на себестоимость продукции</li> <li>- Косвенные, относимые на себестоимость отдельных видов продукции (пропорционально установленной базе)</li> </ul>
5.	Состав затрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат</li> <li>- Комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат</li> </ul>
6.	Технико-экономическое содержание	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Основные</li> <li>- Накладные (расходы на обслуживание производства и управление)</li> </ul>
7.	Зависимость от объема производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Переменные (зависящие от объема производства)</li> <li>- Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства)</li> </ul>

1	2	3
8.	Сфера кругооборота средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Затраты материально-технического снабжения (издержки обращения) сферы обращения</li> <li>- Затраты сферы производства (производственные затраты)</li> <li>- Затраты сбыта (продажи) - затраты сферы обращения (издержки обращения)</li> </ul>
9.	Периодичность возникновения	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Единовременные</li> <li>- Текущие</li> <li>- Периодические</li> </ul>
10.	Охват планированием	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Планируемые</li> <li>- Непланируемые</li> </ul>
11.	Охват нормированием	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Нормируемые</li> <li>- Ненормируемые</li> </ul>
12.	Лимитирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Лимитируемые (для целей налогообложения)</li> <li>- Нелимитируемые</li> </ul>
13.	Охват бюджетированием	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Целевые установки (стратегия)</li> <li>- Бюджет продаж</li> <li>- Бюджет коммерческих расходов</li> <li>- Бюджет прямых затрат на материалы</li> <li>- Бюджет производства</li> <li>- Бюджет производственных запасов</li> <li>- Бюджет прямых затрат на оплату труда</li> <li>- Бюджет общепроизводственных расходов</li> <li>- Бюджет управленческих расходов</li> </ul>
14.	Степень готовности продукции	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Затраты на готовую продукцию (работы, услуги)</li> <li>- Затраты на полуфабрикаты</li> <li>- Затраты в незавершенном производстве</li> </ul>
15.	Объект управления	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Затраты в местах их возникновения</li> <li>- Затраты в центрах затрат</li> <li>- Затраты в центрах ответственности</li> </ul>
16.	Зависимость от деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зависимые затраты</li> <li>- Независимые затраты</li> </ul>
17.	Отсутствие зависимости	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Безвозвратные затраты (при принятии решения)</li> </ul>

Для целей управления затратами применяется группировка по двум признакам: экономическим элементам и калькуляционным статьям.

Экономические элементы затрат - это укрупненная группировка затрат по элементам, предусматривающая объединение отдельных затрат по

признаку их однородности, безотносительно к тому, на что и где они произведены. Она обязательно представляется во внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Эта группировка позволяет внешним пользователям иметь информацию о структуре затрат организации по укрупненным экономически однородным элементам, а также исчислять макроэкономические показатели развития региона, отрасли, страны в целом, вырабатывать экономическую политику и осуществлять стратегию развития государственных механизмов регулирования.

На уровне хозяйствующих субъектов группировка по экономическим элементам может использоваться при составлении смет бюджетов, затрат на производство по предприятию, цехам, другим подразделениям и объектам управления затратами. Однако она не показывает назначения производственных затрат, их связи с результатами производства и целесообразности. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат, осуществляемая по калькуляционным статьям.

Сумма затрат по элементам определяется размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг).

Калькуляционные статьи затрат представляют собой группировку производственных элементов затрат, которые показывают роль, назначение, взаимосвязь с объемом и другими факторами в процессе производства продукции (работ, услуг).

По статьям осуществляется текущий учет производственных затрат и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции. По составу статей затраты могут быть как одноэлементными, так и комплексными, состоящими из разнородных элементов затрат.

Группировка затрат по статьям позволяет определить производственные элементы затрат на конкретный вид продукции (работ, услуг), осуществить нормирование, планирование, контроль за использованием ресурсов, координировать процесс соединения разных по характеру составляющих

процесса производства, дает детальную информацию о количественных и качественных характеристиках осуществляемых затрат на производство, обеспечить исчисление себестоимости единицы по видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).[2]

Как полагает Друри К. [17], данная группировка (классификация) затрат по статьям носит рекомендательный характер. Она вполне может быть использована в практике учета. Но в нынешних условиях каждая сельскохозяйственная организация может их пересмотреть и выбрать свою группировку затрат по статьям.

Деление затрат по назначению, т.е. по статьям калькуляции, указывает, куда, на какие цели, и в каких размерах израсходованы ресурсы организации, что тоже очень важный момент.

В зависимости от объема и разнообразия производимой продукции (работ, услуг) затраты на производство группируют прежде всего по видам деятельности (видам производств). По данному признаку выделяются следующие группы производств: основное производство, вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства.

Под основным понимается производство, занятое изготовлением той продукции (работ, услуг), для выпуска которой создана организация. Продукция основного производства, как правило, предназначается для продажи (реализации) на рынке, поэтому оно имеет решающее значение для экономики предприятия.

Вспомогательные производства предназначены для того, чтобы обеспечить нормальную работу основного производства путем предоставления ему определенного вида услуг или выполнения работ. Они также выполняют соответствующие работы и оказывают услуги основным и другим сферам деятельности предприятия. В отдельных случаях вспомогательные производства оказывают услуги и выполняют работы на сторону. Кроме выполнения работ и услуг, вспомогательные производства могут изготавливать продукцию в виде запасных частей, производственного

и хозяйственного инвентаря и т.д.

Обслуживающие производства и хозяйства занимаются в основном оказанием социально-бытовых услуг своему персоналу и частично населению, территориально проживающему в районе организации.

В составе основного, вспомогательного и обслуживающего производства выделяются структурные единицы организации, обособленные, как правило, в административном и территориальном отношении: отделы, цехи, бригады, участки и другие структурные подразделения.

Все эти виды и группы производств представляют собой крупные объекты учета, для каждого из них в плане счетов бухгалтерского учета отводятся отдельные синтетические счета и субсчета. Эти объекты учета (виды производств) в свою очередь подразделяются на простые, однокомпонентные (производство отдельных видов продукции, работ услуг и т.п.). На каждый простой объект учета необходимо открывать отдельный аналитический счет. Номенклатура аналитических счетов разрабатывается на каждом конкретном предприятии самостоятельно и отражается в рабочем плане счетов организации.

Затраты на производственной стадии кругооборота по их экономическому содержанию разграничиваются на материальные затраты, т.е. затраты потребленных основных и оборотных средств производства, и затраты на оплату труда (заработную плату).

Четкое разделение затрат по этому признаку необходимо как для анализа макроэкономических процессов, так и для осуществления контроля на уровне отдельной организации за расходованием средств на оплату труда и анализа себестоимости продукции и производительности труда.

Затраты в зависимости от особенностей технологического производственного процесса (т.е. их технико-экономического содержания) подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты связаны непосредственно с производственным процессом, поскольку без них он невозможен. Их возникновение вызывается

выполнением технологических производственных операций по изготовлению продукции (работ, услуг). Это - затраты и оплата труда производственного персонала, занятого непосредственно в технологическом процессе производства продукта, затраты на эксплуатацию и содержание основных средств, используемых в процессе производства, и т.д.

Накладные (организационно-управленческие) затраты - это затраты, которые необходимы на производственной стадии. Данные расходы обусловлены выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственного процесса.

К ним непосредственно относят оплату труда общепроизводственного (общепромышленного) персонала, затраты материальных ресурсов на общепромышленные нужды, амортизацию основных средств общепромышленного назначения и др.

Основные и организационно-управленческие затраты вместе образуют затраты на производственной стадии кругооборота средств.

В зависимости от способа отнесения и распределения (по способу включения в себестоимость) затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут непосредственно включаться в ее себестоимость.

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции, не могут быть включены непосредственно в себестоимость каждого вида продукции и поэтому подлежат распределению в соответствии с тем или иным принципом. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

Затраты производства в зависимости от их состава подразделяются на затраты простые (элементные) и затраты комплексные (сложные).

Элементные (простые) затраты представляют собой затраты по отдельным качественно однородным элементам и состоят только из одного вида (элемента).

Комплексные (сложные) затраты, в отличие от простых элементных, могут быть подразделены на различные элементы (составные части). К ним, в частности, относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на ремонт основных средств и т.д. Они распределяются по отдельным видам продукции единой комплексной величиной соответствующих затрат (общепроизводственных, общехозяйственных и других расходов) без подразделения и детализации в себестоимости различных видов готовой продукции по отдельным элементам затрат.

По сфере кругооборота средств все затраты разграничиваются на затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, затраты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере управления.

Затраты в сфере производства - затраты на производственной стадии кругооборота. Они включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции. В зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным отраслям и видам производств.

Затраты в сфере обращения - затраты, связанные с продажей или реализацией продукции (коммерческие расходы), а также выполнением снабженческо-заготовительных операций.

В состав коммерческих расходов включают расходы по транспортировке продукции, по содержанию собственных торговых точек, магазинов, ларьков и т.д., складов на рынке, на оплату рыночных сборов, оплату труда работников, занятых сбытом и продажей продукции, оплату комиссионных сборов, расходы на рекламу и другие расходы.

К расходам по снабженческо-заготовительным операциям относятся затраты на оплату погрузочно-разгрузочных работ, комиссионных вознаграждений снабженческим (посредническим), внешнеэкономическим организациям, таможенных импортных пошлин, а также затраты, обусловленные транспортировкой приобретаемых материально-производственных запасов.

Затраты в сфере инвестиций (капитальных вложений) - затраты по восстановлению и расширению основного имущества (строительство и приобретение основных средств, формирование основного стада и т.д.). Затраты в данной сфере находятся за пределами цикла кругооборота производственных средств. Поэтому их выделяют в особую группу, и они осуществляются за счет специально выделенных на эти цели источников и не включаются в производственные затраты.

Затраты в сфере управления - затраты, связанные с общим управлением хозяйственной деятельностью организации. Непосредственно их нельзя отнести к какой-либо одной стадии кругооборота средств. Они в той или иной мере относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота и необходимы для нормального функционирования производства и обеспечения непрерывности процесса кругооборота.

В связи с тем, что затраты в сфере управления относятся ко всем видам деятельности организации, появляется необходимость учитывать их отдельно и в конце отчетного периода распределять с помощью соответствующих приемов и списывать на все виды деятельности.

По отношению к временным периодам (периоду действия) затраты разграничиваются на:

- затраты будущих отчетных периодов (затраты произведены в текущем периоде, но относятся к будущим отчетным периодам), т.е. это затраты, не совпадающие во времени их осуществления и выполнения работ;

- затраты текущего отчетного периода, включаемые в себестоимость данного периода;

- резервируемые затраты (затраты, включаемые в себестоимость продукции в текущем периоде впредь до возникновения фактических расходов в будущем).

Данный классификационный признак весьма важно соблюдать при составлении учетной политики и при разработке системы производственных счетов. При умелом оперировании резервируемых счетов



сельскохозяйственная организация, соблюдая допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и требование осмотрительности в учетной политике, может иметь определенный финансовый выигрыш во времени.

По степени готовности продукции (по законченности производственного цикла) затраты подразделяются на затраты на готовую продукцию (работы, услуги), затраты на полуфабрикаты, затраты в незавершенном производстве.

Готовая продукция - продукция, завершенная в производстве, подготовленная к продаже потребителям и соответствующая действующим стандартам (техническим и иным условиям).

Полуфабрикаты - готовая продукция отдельных стадий производства, которая может быть использована в качестве материалов или комплектующих изделий в следующей стадии (фазе) производства в данной организации или на других предприятиях.

Незавершенным производством считается продукция частичной готовности, не прошедшая всех процессов обработки в соответствии с технологией производства и не представляющая собой полуфабрикат.

По характеру связи с объемом производства затраты подразделяются на переменные, постоянные, смешанные (условно-переменные, условно-постоянные).

Переменные - это такие затраты, величина которых находится в более или менее прямой пропорциональной или иной зависимости от величины объема производства (например, основная оплата труда производственного персонала и подобные им затраты). В прямой зависимости от изменений объема производства находятся все основные затраты, и поэтому они являются переменными статьями.

Постоянными считаются затраты, величина которых при изменении объема производства не меняется, т.е. остается более или менее постоянной. К таким затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. С течением времени постоянные затраты могут возрасти, например,

из-за инфляции, но они не изменяются прямо пропорционально изменениям объема производства.

Смешанные затраты в той или иной мере представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Они могут быть разложены на переменные и постоянные слагаемые (компоненты).

Данная группировка затрат в условиях рыночной экономики положена в основу современных систем организации производственного (управленческого) учета, что обеспечивает изучение и анализ издержек в целях обоснования и прогнозирования оптимального управленческого решения.[2]

В целях совершенствования учета и контроля можно практиковать, кроме того, выделение контролируемых и неконтролируемых, нормируемых и ненормируемых затрат. Возможны и другие группировки в зависимости от целей управления и потребностей конкретной сельскохозяйственной организации.

Таким образом, приведенная выше группировка затрат может и должна уточняться предприятиями и организациями в зависимости от конкретной специфики производства продукции (работ, услуг), отраслевых особенностей состава затрат и других факторов, имеющих принципиальное значение для обоснованного калькулирования продукции (работ, услуг).

А также данное распределение затрат должно быть закреплено в учетной политике предприятия.

### **1.3 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственных услуг**

Метод учета затрат и способ калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции (работ, услуг) и т.п., в частности, от индивидуальных

особенностей предприятия.

Суханова Е.А. [28], дает следующее определение метода учета затрат: «под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приемов и способов сбора и документального оформления информации о произведенных затратах с целью исчисления себестоимости выпускаемого продукта для обеспечения эффективного контроля и управления результатами».

В настоящее время классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссии. В отраслевых положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции можно выделить два основных метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – позаказный и попередельный.

В экономической литературе имеются и другие варианты – авторы работ добавляют или комбинируют разные методы.

По мнению Ефремовой А. А. [18], в частности, попередельный и попроцессный способы считаются не синонимами, а самостоятельными способами калькулирования себестоимости.

В основе деления способов калькулирования лежит различие в выборе объекта калькулирования, что определяется особенностями технологических процессов производства продукции.

Ефремова А. А. [18], дает следующие определения объекта калькулирование и метода учета затрат:

«Под объектом калькулирования мы понимаем тот объект, для которого необходимо исчислить фактическую себестоимость: некий продукт организации в целом, ее подразделений, технологических фаз, переходов, стадий, переделов и т.д.».

«Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат,

обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом».

Как пишет Фролова Т. А. [32], выбор метода калькулирования себестоимости продукции тесно связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции.

В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью. [32]

По мнению Алборова Р. А. и Ливенской Г. Н. [13], все методы производственного учета затрат и калькулирования можно сгруппировать по двум признакам:

по объектам учёта затрат: попроцессный, попередельный, позаказный;

по оперативности учёта и контроля затрат: фактический, нормативный.

Попроцессный метод – применяется в организациях, где массовый характер производства одного или нескольких видов продукции, краткий период технологического процесса, а незавершенное производство отсутствует или оно незначительно. При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы. Объектам учета затрат на производство являются отдельные процессы, а объектом калькуляции – отдельные виды получаемой продукции.

Попередельный метод – применяют в производствах с комплексным использованием сырья, в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). При попередельном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и переделам. Попередельный

метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в основном на производственных промышленных предприятиях. Аналитические счета по учету затрат на производство открываются по переделам.

Кондраков Н. П. [26], указывает, что в связи с особенностями технологии в переработке сырья и материалов применяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода.

Объектом калькулирования – является продукт каждого передела.

Показный метод – используется в индивидуальных (единичных) и мелкосерийных производствах, во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах, где объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Важнейшими отличительными особенностями данного метода являются: технологическая специализация рабочих мест; применение универсального оборудования и приспособлений; большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций; высокая квалификация рабочих. Сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты (основных материалов и оплата труда основных производственных рабочих с начислениями на неё) учитываются в разрезе установленных статей калькуляций по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Объектом учёта затрат и объектом калькулирования – является отдельный производственный заказ. При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Данный метод нецелесообразно использовать в производственных перерабатывающих организациях, так как при этом методе допускаются большие условности при калькуляции себестоимости продукции. Поэтому себестоимость продукции, исчисленная по данному методу, не может быть использована для принятия управленческих решений. [13]

Алборов Р. А. и Ливенская Г. Н. [13], дают следующее определение фактического метода в своей монографии: «фактический метод – это метод последовательного накопления данных о фактически произведённых издержках без отражения в учёте данных об их величине по действующим нормам, что является отрицательной стороной данного метода».

Как полагает Ивашкевич В.Б. [21], нормативный метод учета затрат с большим успехом можно использовать в основном в тех отраслях, которые наименее зависимы от природных условий. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции более других отвечает потребностям нормативной системы управления издержками. Благодаря своему универсальному характеру он рекомендован к внедрению во всех отраслях народного хозяйства.

Основной задачей нормативного метода учета затрат на производство являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности. Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Расчеты фактической себестоимости продукции при нормативном методе определяются алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм и осуществляются по следующей формуле:

$$\Phi_c = Н_c \pm О_n \pm И_n, \quad (\text{формула 1.3.1})$$

где  $\Phi_c$  — фактическая себестоимость;

$Н_c$  — нормативная себестоимость;

Он — отклонения от норм (экономия или перерасход);

Ин — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Для расчета фактической себестоимости единицы продукции необходимо рассчитать индексы отклонений от норм и изменений норм:

$$\text{Индекс экономии(\%)} = \frac{\text{Сумма отклонений от норм (сумма изменений норм)}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска}} * 100\%.$$

(формула 1.3.2)

Таким образом, можно определить основные элементы нормативного метода учета затрат производства:

- составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;
- отдельный учет затрат производства по нормам и отклонениям от норм;
- учет изменений норм, составление отчетных калькуляций;
- анализ фактически произведенных затрат, выявление и устранение причин отклонений от норм.

Фролова Т. А. [32] отмечает, что нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования и управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и её важности. Нормативный метод соответствует широко применяемой на Западе системе «стандарт-кост» («standart-cost»), которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций.

#### 1.4 Контроль затрат на выполнение услуг

Контроль затрат предприятия — одна из важнейших функций управления затратами. Контролю отводится особое положение, потому как по результатам контроля и в соответствии с ним может требоваться

коррекция плана с уточнением организационных мероприятий, разработкой и принятием соответствующих решений в вопросах управления предприятием.

Контроль затрат охватывает не только результаты деятельности, но также все управленческие функции предприятия.

Основной целью контроля затрат является проверка обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство и переработку продукции (работ, услуг).

От этого зависит уровень достоверности финансового результата от продажи произведенной продукции (работ, услуг).

Предметом проверки являются правильность проведения затрат и отражения их в полном объеме и в соответствии с учетной политикой проверяемого экономического субъекта; правильность определения себестоимости.

Объектом контроля являются затраты - факты хозяйственной жизни сельскохозяйственных предприятий, отраженные в бухгалтерских и других источниках информации.

Остаев Г. Я. [30,31], выделяет следующие основные задачи контроля за себестоимостью продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных предприятиях:

- проверка правильности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) отдельных видов затрат;
- проверка достоверности отчетных данных о фактической себестоимости всей товарной продукции (работ, услуг) и об ее объеме в отпускных ценах;
- оценка выполнения планового задания по себестоимости продукции;
- установление причин отклонений от плана (при превышении плановых затрат) и повинных в этом должностных лиц;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий по устранению причин, вызвавших удорожание продукции (работ, услуг), мобилизация скрытых резервов снижения себестоимости продукции.



Источниками контроля за себестоимостью продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных предприятиях являются:

- утверждаемые плановые задания по себестоимости;
- плановые и отчетные калькуляции этого показателя;
- первичная документация и бухгалтерские записи по счетам учета производственных затрат (счет 20 "Основное производство", счет 23 "Вспомогательные производства", счет 25 "Общепроизводственные расходы", счет 26 "Общехозяйственные расходы" и др.);
- данные аналитического и синтетического учета затрат на производство;
- формы периодической и годовой отчетности;
- учетная политика предприятия;
- данные внутривозвратного контроля материальных ценностей, фонда заработной платы, основных фондов, денежных средств и другие, отражающие использование хозяйственных средств сельскохозяйственного предприятия.

Для того чтобы квалифицированно провести контроль, необходимо хорошо знать:

- специфику сельскохозяйственного предприятия;
  - его организационно-экономическую структуру и схему управления;
  - объекты контроля;
  - круг вопросов, которые должны быть раскрыты при проверках,
- а также необходимо владеть техникой и методикой проведения проверок, хорошо знать законодательные и нормативные акты, уметь обобщать полученные материалы, определять пути устранения и предупреждения недостатков и потерь, резервы повышения эффективности всех видов деятельности предприятия.

При контроле следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, который предусматривает:

- рассмотрение собранной информации о деятельности предприятия;

- предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;
- определение сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия контроля основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей проверки.

Планирование контроля затрат состоит из плана и программы.

Планированию предшествуют предплановая подготовка и получение информации о специфике деятельности предприятия, устройстве и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.

Остаев Г. Я, Концевая С. Р. [31], предлагают следующую методику контроля учета затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям:

- оценка системы внутреннего контроля на сельскохозяйственном предприятии;

При предварительной оценке системы контроля экономического субъекта, а также бухгалтерского и управленческого учета затрат на выполнение услуг необходимыми процедурами являются устные опросы специалистов, работников, руководства предприятия и проведение тестирования путем составления специального вопросника.

- планирование в организации контроля затрат продукции (работ, услуг);

Общий план контроля служит руководством при осуществлении намеченной программы. В плане контроля предусматриваются сроки проведения и график проверки, подготовки акта ревизии (ревизионного заключения); учитываются реальные трудозатраты, определяются способы и приемы контроля.

При планировании и выявлении аспектов деятельности экономического субъекта, которые требуют специальных знаний, необходимо учитывать внешние и внутренние факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность, методы и источники получения знаний о деятельности

проверяемого предприятия. Для этого составляется программа контроля затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям.

- проверка документирования операций;

Качество контроля зависит не только от правильности организации контрольно-ревизионного процесса, но и от выбора необходимых методов и приемов контроля за хозяйственной деятельностью предприятия. При проведении контроля производственных затрат используется определенный набор приемов и способов, такие как инвентаризация, аналитические процедуры, устные опросы, документальная проверка, пересчет, сканирование, прослеживание.

- мониторинг обоснованности аналитического учета затрат;

При контроле за учетом затрат на производство продукции (работ, услуг) следует знать, что учет расходов должен вестись с подразделением на прямые и косвенные.

- контроль за организацией синтетического учета затрат;

Контролю подвергаются затраты по дебету счета 20 "Основное производство", которые проверяют в зависимости от видов расходов в корреспонденции с кредитом применяемых в организации счетов, на основании рабочего плана счетов.

- анализ себестоимости продукции (работ, услуг);

Содержание себестоимости заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос, во сколько же обошлось сельскохозяйственному предприятию производство продукции (работ, услуг). На основании сводного учета затрат на производство составляются калькуляции фактической себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг).

- заключительная часть экономического контроля.

Для оформления результатов контроля накопленные факты-доказательства должны быть систематизированы и отражены в рабочих документах. Выявленные результаты контроля излагаются на основе проверенных данных и фактов, подтвержденных документами, результатами произведенных

встречных проверок и процедур фактического контроля, других контрольных процедур, заключений специалистов и экспертов, объяснений должностных и материально ответственных лиц.

По результатам проверки должны быть сделаны обоснованные выводы и внесены предложения, направленные на устранение выявленных ошибок в учете.

## **2 УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ УСЛУГ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОРГАНИЗАЦИЯМ НА ПРИМЕРЕ АО АГРОХИМЦЕНТР «УДМУРТСКИЙ»**

### **2.1 Организационно – экономическая характеристика хозяйствующего субъекта**

Акционерное общество Агрохимцентр «Удмуртский», именуемое в дальнейшем «Общество», создано в процессе приватизации путем преобразования Государственного унитарного предприятия Удмуртской Республики «Республиканский центр агрохимической службы «Удмуртский».

Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует в соответствии с настоящим уставом, Федеральным законом «Об акционерных обществах», законодательством о приватизации и иным законодательством.

Полное фирменное наименование Общества на русском языке – Акционерное общество Агрохимцентр «Удмуртский».

Сокращенное фирменное наименование Общества на русском языке – АО АХЦ «Удмуртский».

Общество вправе в установленном порядке открывать расчетный, валютный и другие банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения.

Общество может иметь штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему и другие средства визуальной идентификации.

Общество может иметь свой товарный знак, образец которого регистрируется в установленном порядке.

Общество является правопреемником Государственного Унитарного Предприятия Удмуртской Республики «Республиканский центр агрохимической службы «Удмуртский».

Место нахождения Общества: Российская Федерация, Удмуртская Республика, Завьяловский район, с. Первомайский, ул. Ленина, д.2.

Почтовый адрес Общества: Удмуртская Республика, 427007, Завьяловский район, с. Первомайский, ул. Ленина, д.2

Основной целью деятельности Общества является насыщение рынка производимой продукцией и предоставляемыми услугами, получение прибыли.

Основными видами деятельности Общества являются:

разработка региональных программ повышения плодородия почв и предложений по государственной поддержке и финансированию работ по коренному улучшению земель, связанных с повышением плодородия почв;

проведение комплексного мониторинга плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения, в том числе агрохимическое и агроэкологическое обследование и другие работы по оценке плодородия почв;

проведение диагностики минерального питания сельскохозяйственных культур;

осуществление разработки норм выработки, расценок, сметных и других нормативов, новых методов и методик на работы по агрохимическому обслуживанию сельскохозяйственного производства;

проведение полевых опытов с удобрениями;

разработка проектно-сметной, технологической и другой документации на производство агрохимических и рекультивационных работ по восстановлению плодородия почв;

проведение анализа качества кормов и кормовых добавок;

проведение анализа кормов по питательной ценности с расчетом оптимальных рационов кормления, разработка структуры посевных площадей, обеспечивающую заданную продуктивность;

проведение анализа почв земельных участков, кормов, агрохимикатов, пищевых продуктов и продовольственного сырья для сертификации;

проведение анализа крови животных на содержание микроэлементов и других показателей.

осуществление внедрения программных комплексов по технологии возделывания сельскохозяйственных культур, расчет потребности и распределения кормов;

определение качества сельскохозяйственной и пищевой продукции;

проведение обязательной и добровольной сертификации почв земельных участков, кормов, агрохимикатов, пищевой продукции, продовольственного сырья;

проведение мероприятий по повышению квалификации специалистов и кадров массовых профессий по вопросам химизации сельского хозяйства;

проведение работы по гражданской обороне и защите окружающей среды;

разработка и осуществление комплексных мероприятий по учету, контролю за динамикой почвенного плодородия по землепользователям;

обобщение, пропаганда и внедрение в производство достижений науки и передового опыта по агрохимическому обслуживанию сельского хозяйства;

производство и реализация препаратов и другой продукции для нужд растениеводства и животноводства.

Деятельность Общества не ограничивается вышеназванными видами. Общество имеет гражданские права и исполняет гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами. Сделки, выходящие за пределы уставной деятельности, но не противоречащие закону, являются действительными.

Вышеперечисленные виды деятельности осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации. Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется специальными федеральными законами, Общество может заниматься только при получении специального разрешения (лицензии). Если условиями предоставления специального разрешения (лицензии) на занятие определенным видом деятельности предусмотрено требование о занятии такой деятельностью как исключительной, то Общество в течение срока действия специального разрешения (лицензии) не вправе осуществлять иные виды деятельности, за исключением видов деятельности, предусмотренных специальным разрешением (лицензией) и им сопутствующих.

Общество может осуществлять любые виды внешнеэкономической деятельности, не противоречащие законодательству.

Общество приобретает права юридического лица с момента его государственной регистрации.

Общество для достижения целей своей деятельности может от своего имени приобретать и осуществлять любые имущественные и личные неимущественные права, предусмотренные законодательством для открытых акционерных обществ, исполнять обязанности, совершать любые допустимые законом сделки, быть истцом и ответчиком в суде.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе. Общество осуществляет владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам своих акционеров. Акционеры не отвечают по обязательствам Общества и несут риск убытков в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную



ответственность по обязательствам Общества в пределах неоплаченной стоимости принадлежащих им акций.

Если несостоятельность (банкротство) Общества вызвана действиями (бездействием) его акционеров или других лиц, которые имеют право давать обязательные для Общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, то на указанных акционеров или других лиц в случае недостаточности имущества Общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Общество вправе иметь зависимые и дочерние общества с правами юридического лица.

Общество самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную деятельность. Основу планов составляют договоры, заключаемые с потребителями продукции, работ и услуг, а также поставщиками материально-технических и иных ресурсов.

Реализация продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляется по ценам и тарифам, устанавливаемым Обществом самостоятельно.

Общество имеет право:

приобретать ценные бумаги, находящиеся в обращении;

проводить аукционы, лотереи, выставки;

участвовать в ассоциациях, союзах и других объединениях юридических лиц;

участвовать в деятельности и сотрудничать в другой форме с международными общественными, кооперативными и иными организациями;

приобретать и реализовывать продукцию (работы, услуги) предприятий, объединений и организаций, а также иностранных фирм как в Российской Федерации, так и за рубежом, в соответствии с законодательством;

осуществлять иные права и исполнять другие обязанности в порядке, установленном законодательством.

Общество осуществляет:

импорт научно-технической продукции и оборудования, необходимых для осуществления производственно-хозяйственной деятельности, а также товаров народного потребления;

экспорт продукции, товаров, производимых Обществом, а также предоставляемых им услуг.

Общество вправе привлекать для работы российских и иностранных специалистов, самостоятельно определяя формы, размеры и виды оплаты труда в порядке, установленном законодательством.

Учредительным документам общества с ограниченной ответственностью является утвержденный устав.

Уставный капитал Общества составляет 4 207 000 (Четыре миллиона двести семь тысяч) рублей.

Уставный капитал разделен на обыкновенные именные бездокументарные акции в количестве 4 207 (Четыре тысячи двести семь) штук номинальной стоимостью 1 000 (Одна тысяча) рублей каждая.

В Обществе создается резервный фонд в размере 5% от его уставного капитала. Резервный фонд формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им указанного размера. Размер ежегодных отчислений составляет не менее 5% от чистой прибыли.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет по бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с Уставом высшим органом управления АО АХЦ «Удмуртский» является общее собрание акционеров. Общество обязано ежегодно проводить годовое общее собрание акционеров.

Общее руководство деятельностью Общества осуществляет совет директоров, за исключением решения вопросов, отнесенных Уставом к компетенции общего собрания акционеров.

Единоличным исполнительным органом АО АХЦ «Удмуртский» является генеральный директор. Срок полномочий генерального директора составляет 5 (пять) лет.

Генеральный директор избирается общим собранием акционеров Общества. Генеральный директор осуществляет оперативное руководство текущей деятельностью Общества, обладает всей полнотой власти и несет ответственность за повседневную деятельность Общества. [38]

Страница в сети «Интернет» <http://agrohim18.ru/index.htm>

Персональная страница АО АХЦ «Удмуртский» по раскрытию информации в сети «Интернет» находится по адресу:

<http://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=19287>

Общество имеет двухступенчатую организационную структуру, и представлена на рисунке 2.1.1.



Рисунок 2.1.1- Двухступенчатая организационная структура АО АХЦ «Удмуртский»

АО Агрохимцентр «Удмуртский» предоставляет услуги, связанные с производством сельскохозяйственных культур:

— **Проведение почвенных, агрохимических, фитосанитарных и эколого-токсикологических обследований и мониторинга плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения.**

АО Агрохимцентр «Удмуртский» занимается агрохимическим обследованием почв сельскохозяйственных угодий в Удмуртской Республике, Пермской области и Республики Татарстан.

— **Анализ кормов на питательность и микроэлементы.**

Определение фактической питательности кормовой базы заказчика. При необходимости - составление сбалансированных рационов питания животных.

— **Анализ крови животных на микроэлементы.**

По результатам анализа кормов и крови животных готовятся полисоли микроэлементов с учетом дефицита микроэлементов и каждой половозрастной группы животных.

В составе АХЦ «Удмуртский» функционирует испытательная лаборатория, имеющая аккредитацию на проведение следующих испытаний:

-Анализы почв, грунтов на содержание макро-, микроэлементов и тяжелых металлов;

-Анализы органических и минеральных удобрений;

-Анализы кормовой и сельскохозяйственной продукции;

-Анализы пищевой продукции для целей декларации, сертификации и экологическую безопасность.

Аттестат аккредитации ИЛ № РОСС RU.0001.21ПА13 до 06.06.2016г.

и производит следующую продукцию:

— **Производство бактериальной закваски «Лаксил»**

Бактериальная закваска «Лаксил» – это универсальный концентрированный микробиологический лактобацильный комплекс, предназначенный для сенажирования и силосования любых кормовых культур (бобовых, злаковых и их смесей, кукурузы и зерна с повышенной

влажностью) с целью получения высококачественных и биологически активных кормов (силоса и сенажа).

— **Производство биостимулятора «Целлолактол»**

Это комплексный раствор с использованием двух видов лактобактерий, би-фидобактерий и сочетающего в себе свойства мощного кормового фермента и пробиотика. При использовании биостимулятора для молодняка КРС до 6 месяцев прирост составил для разных хозяйств от 10 до 15 % живой массы на голову (опытные данные). Положительный результат получен за счет лучшего усвоения питательных веществ рациона. Наблюдается оздоровление телят при отсутствии заболеваний желудочно – кишечного тракта, что значительно сокращает затраты на лечение. Использование биостимулятора «Целлолактол» в рационах коров способствует стабильному увеличению суточных удоев молока в среднем на 13,4 % и содержания в нем белка от 0,08 до 0,15 %.

— **Производство кормовой добавки «Полисоли микроэлементов»**

Это смесь микроэлементов (Fe, Cu, Zn, Co, Mn, J, S, Se) и витаминов (А, Д, Е), применение которой положительно сказывается на продуктивности животных, повышении устойчивости их к заболеваниям, воспроизведении здорового потомства. Полисоли готовятся по индивидуальным рецептам, исходя из рассчитанного дефицита микроэлементов, имеющих в составе рациона и с корректировкой на фактическое содержание их в составе крови.

## **2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность**

Финансово – экономическое состояние предприятия характеризуется системой показателей, отражающих состояние капитала в процессе его кругооборота и способность экономического субъекта хозяйствования финансировать свою деятельность на фиксированный момент времени.

В процессе финансовой деятельности происходит непрерывный процесс кругооборота капитала, изменяются структура средств и источников их формирования, наличие и потребность в финансовых ресурсах и как следствие финансовое состояние предприятия, внешним проявлением которого выступает платежеспособность.

Финансовое состояние может быть устойчивым, неустойчивым (предкризисным) и кризисным. Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе, переносить непредвиденные потрясения и поддерживать свою платежеспособность в неблагоприятных обстоятельствах свидетельствуют о его устойчивом финансовом состоянии, и наоборот.

Если платежеспособность – это внешнее проявление финансового состояния предприятия, то финансовая устойчивость – это внутренняя его сторона, отражающая сбалансированность денежных и товарных потоков, доходов и расходов, средств и источников их формирования.

Финансовая устойчивость предприятия – это способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внутренней и внешней среде, гарантирующее его постоянную платежеспособность и инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска.

Устойчивое финансовое состояние достигается при достаточности собственного капитала, хорошем качестве активов, достаточном уровне рентабельности с учетом операционного и финансового риска, достаточности ликвидности, стабильных доходах и широких возможностях привлечения заемных средств.

Для того чтобы выяснить общее состояние дел в АО Агрохимцентр «Удмуртский» в его хозяйственно-финансовой сфере, необходимо провести анализ основных производственно - экономических показателей деятельности (таблица 2.2.1).

Таблица 2.2.1 - Основные производственно - экономические показатели деятельности АО АХЦ «Удмуртский» за 2013 – 2015гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
<b>А. Производственные показатели:</b>				
1. Комплексное агрохимическое обследование почв, %	46	52	48	-
2. Анализ кормов, крови с/х животных, %	10	12	11	-
3. Изготовление полисолей микроэлементов и премиксов, %	8	6	11	-
4 Испытание образцов продукции, %	2	5	4	-
5. Изготовление закваски для силосования, %	14	16	14	-
6. Анализ удобрений, грунтов, %	6	7	8	-
7. Изготовление биостимулятора, %	1	2	3	-
8. Прочие работы, %	1	0	1	-
<b>Б. Экономические показатели:</b>				
9. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	15 944	16 031	18 431	115,6
10. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	10 564	10 627	12 994	123
11. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	542	908	500	92,25
12. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	705	898	719	101,98
13. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	541	744	532	98,33
14. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %	6,67	8,45	5,53	-
15. Валовая прибыль (убыток), тыс. руб.	5380	5404	5437	101
16. Дебиторская задолженность	145	1317	3229	245
17. Кредиторская задолженность	842	1450	1891	130

По данным таблицы 2.2.1 можно сделать вывод о том, что экономическое состояние в организации в 2015 году улучшилось по сравнению с 2013 годом по следующим показателям:

Выручка от реализации продукции увеличилась на 15,6 %;

Себестоимость продукции возросла на 23 % в связи с увеличением ее объемов производства, и снижением затрат на производство продукции, работ и услуг;

Валовая прибыль превысила прибыль 2013 года всего на 1%;

В 2015 год получено чистой прибыли 532 тыс. руб., что меньше по отношению с 2013 годом на 2%, и по отношению с 2014 годом на 28%.

По сравнению с прошлым годом прибыль уменьшилась не смотря на увеличение выручки в связи с тем, что возросли материальные затраты по сравнению с прошлым годом их доля в структуре затрат на производство увеличилась на 4% (2015г.- 23%, в 2014 г.-19%).

На рисунке 2.2.1 представим динамику показателей прибыли в АО АХЦ «Удмуртский» за 2013г. – 2015 г.

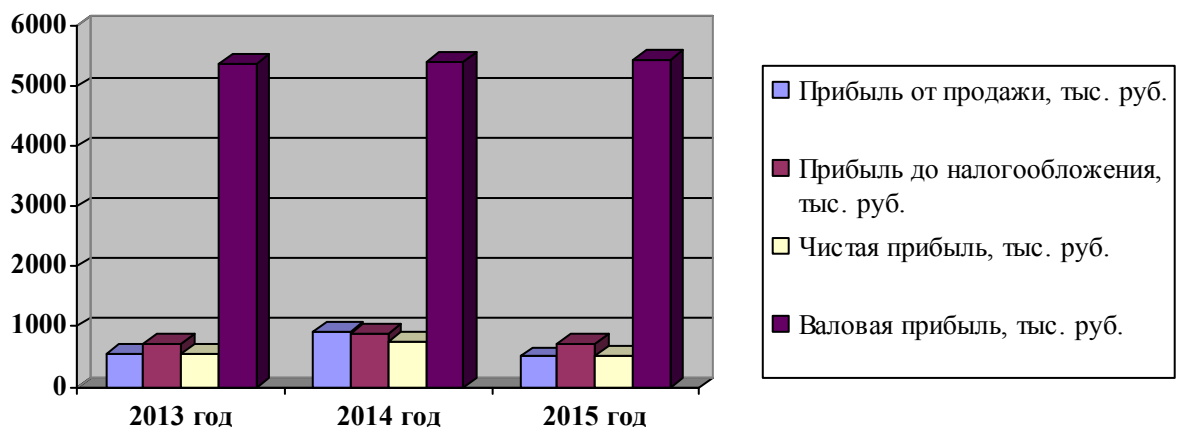


Рисунок 2.2.1 – Динамика показателей прибыли в АО АХЦ «Удмуртский» за 2013 г. -2015г.

Дебиторская задолженность в исследуемом периоде увеличилась на 1912 тыс. руб., или это составляет 145 % в связи с несвоевременным поступлением денежных средств за оказанные услуги, что является неблагоприятным фактором, поэтому необходимо уделить внимание контролю расчетов за оказанные услуги.

Кредиторская задолженность в 2015 году по сравнению с 2014 годом увеличилась на 441 тыс. руб., или на 30 % из-за несвоевременной оплаты



задолженности по налогам и взносам, и за услуги, предоставляемые сторонними организациями.

Динамика дебиторской и кредиторской задолженности в АО АХЦ «Удмуртский» за исследуемый период, представлена на рисунке 2.2.2.

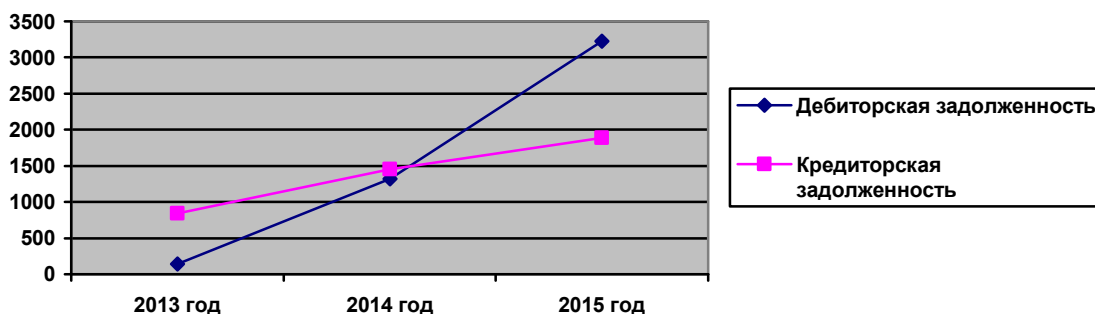


Рисунок 2.2.2 – Динамика кредиторской и дебиторской задолженности за 2013 г. – 2015 г.

Основные виды деятельности и структура оказанных услуг (выполненных работ) в АО АХЦ «Удмуртский» в отчетном году представлена на рисунке 2.2.3.

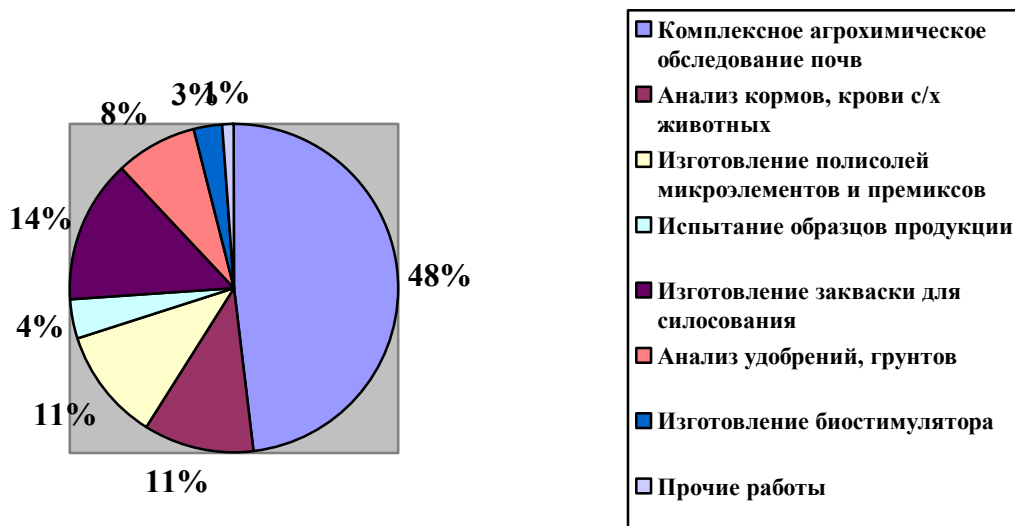


Рисунок 2.2.3 – Структура оказанных услуг в отчетном году, %

Экономические показатели размеров организации являются важнейшими его характеристиками, так как они являются индивидуальными

для каждой организации и содержат в совокупности главные значения и пояснения к изменениям размеров организации.

Таблица 2.2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала АО АХЦ «Удмуртский» за 2013г. – 2015г.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
<b>А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств</b>				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	2341	2707,5	2687	114,7
2. Фондовооруженность, тыс. руб.	61,6	87,33	86,67	140,7
3. Фондоемкость, руб.	0,15	0,16	0,14	93,3
4. Фондоотдача, руб.	6,81	5,92	6,86	100,7
5. Рентабельность использования основных средств, %	23,1	27,5	19,8	-
<b>Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>				
6. Затраты труда, тыс. чел.-час.	79,04	64,5	64,5	81,6
7. Производительность труда, тыс.руб	201,7	248,5	285,7	141,65
8 Фонд оплаты труда, тыс. руб.	756,2	734,7	827,7	109,45
9. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	21,08	21,82	22,27	105,65
<b>В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов</b>				
10. Материалоотдача, руб.	40,41	43,86	49,28	121,95
11. Материалоемкость, руб.	0,025	0,023	0,020	80
12. Прибыль (убыток) на 1 руб. материальных затрат, руб.	1,37	2,03	1,42	103,65
13. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,96	0,94	0,97	101,04
<b>Г. Показатели эффективности использования капитала организации</b>				
14. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	6,74	8,26	5,58	-
15. Рентабельность собственного капитала, %	7,89	10,42	7,46	-
16. Рентабельность внеоборотных активов, %	18,84	28,16	19,14	-
17. Рентабельность оборотных активов, %	10,5	11,7	7,88	-

При рассмотрении показателей обеспеченности и эффективности использования основных средств можно отметить следующее, в течение анализируемого периода основные фонды использовались эффективно, причем фондоотдача в 2015 году по сравнению с 2013 годом возросла на 0,7 %, а по сравнению с 2014 годом на 15,88 %. Соответственно снизилась

фондоёмкость в 2015 году на 6,7 % по сравнению с 2013 годом (динамика показателей представлена на рисунке 2.2.4).

Фондовооруженность увеличилась на 40,7 % - за счет увеличения и модернизации основных средств производства, это положительно сказывается на деятельности предприятия, так как от нее зависит техническая вооруженность, а, следовательно, и производительность труда.

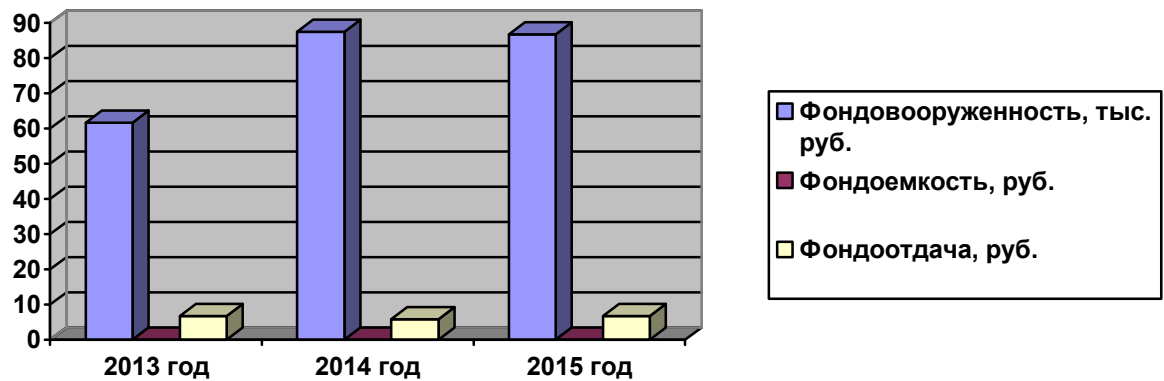


Рисунок 2.2.4 – Динамика показателей обеспеченности и эффективности использования основных средств за 2013г. – 2015 г. в АО АХЦ «Удмуртский»

Таким образом, эффективность использования основных фондов подтверждается, так как при анализе за три отчетных года видна тенденция к снижению фондоёмкости и, напротив, к увеличению фондоотдачи.

В то же время рентабельность основных фондов за данный период то повышалась, то понижалась. В отчетном же году значение показателя рентабельности основных фондов снизилось на 28 %.

Показатели эффективности использования капитала организации указывают на то, что оценка динамики рентабельности в целом показывает, что уровень рентабельности увеличился в 2015 году по отношению к 2013 году, а в 2015 году произошло снижение рентабельности по отношению к 2014 году.

Все показатели рентабельности в 2015 году имеют положительное значение, так как предприятие в 2015 году сработало прибыльно.

Резервами получения, а также увеличения прибыли и повышения уровня эффективности могут быть: увеличение объема реализации, повышение цен, повышение качества оказанных услуг, поиск более выгодных рынков сбыта, снижение себестоимости продукции (работ, услуг).

Одним из показателей, характеризующих финансовое положение предприятия, является его платежеспособность, т.е. возможность наличными денежными ресурсами своевременно погашать свои платежные обязательства. Оценка платежеспособности по балансу осуществляется на основе характеристики ликвидности оборотных активов, которая определяется временем, необходимым для превращения их в денежные средства. Чем меньше требуется для этого времени, тем выше ее ликвидность.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении статей активов баланса, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, со статьями пассива, сгруппированными по срокам их погашения (кроме собственных финансовых средств) и расположенными в порядке возрастания сроков, то есть по активам от более ликвидным, а по пассивам соответственно от краткосрочных обязательств к долгосрочным.

Ликвидность баланса - возможность субъекта хозяйствования обратить активы в наличность и погашать свои платежные обязательства.

Основные показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости представлены в таблице 2.2.3.

Таблица 2.2.3 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости АО АХЦ «Удмуртский» за 2013г. – 2015г.

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2015г. в % к 2013г.
		2013г.	2014г.	2015г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq (0,2 \div 0,5)$	4,4	3,41	2,81	63,86
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq 2$	3,94	2,52	1,29	32,7

Продолжение таблицы 2.2.3

1	2	3	4	5	6
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 1$	5,65	4,15	3,35	59,3
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	-	3983	4498	4350	109,2
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	-	5152	6359	6751	131,03
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:					
а) собственных оборотных средств	-	3591	4159	3941	109,75
б) собственных и долгосрочных источников финансирования запасов	-	3591	4159	3941	109,75
в) общей величины основных источников покрытия запасов	-	4760	6020	6342	133,2
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,85	0,79	0,75	88,2
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	-	-	-	-
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,58	0,63	0,61	105,2
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,77	0,7	0,64	83,2
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	-	-	-	-
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,35$	1,17	1,26	1,33	113,7

Как видно из таблицы 2.2.3, коэффициент текущей ликвидности показывает, какую часть текущих обязательств по кредитам и расчетам можно погасить, мобилизовав все оборотные средства предприятия.

Значение этого коэффициента имеет тенденцию к снижению, но находится в норме.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и краткосрочных ценных бумаг.

Этот коэффициент также имеет тенденцию к снижению, и в 2015 году уже не соответствует норме.

Коэффициент быстрой (критической) ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с дебиторами.

Значение этого коэффициента соответствует норме, но также имеет тенденцию к снижению в анализируемом периоде.

Данные показатели представляют интерес не только для руководства предприятия, но и для внешних субъектов анализа: коэффициент абсолютной ликвидности представляет интерес для поставщиков сырья и материалов, коэффициент быстрой ликвидности – для банков, коэффициент текущей ликвидности – для инвесторов.

Анализ показателей свидетельствует, что предприятие в целом является платежеспособным.

Наличие собственных оборотных средств определяют степень платежеспособности и финансовой устойчивости организации, нормальным считается положительное значение показателя собственных оборотных средств, т.е. ситуация, когда оборотные активы превышают краткосрочные обязательства, в нашем случае значение составляет 4 350 тыс. руб. в 2015 году, что по сравнению с 2013 годом больше на 9,2 %.

В результате рассмотрения основных показателей можно выделить три показателя обеспеченности запасов источниками их финансирования:

1. Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств (а),
2. Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных источников финансирования запасов (б),

3. Излишек (+), недостаток (-) общей величины основных источников покрытия запасов (в).

Вышеприведенные показатели обеспеченности запасов соответствующими источниками финансирования трансформируют в трехфакторную модель (М):

$M = (a, б, в)$  - эта модель выражает тип финансовой устойчивости предприятия.

В нашем случае модель принимает вид:  $M = (1, 1, 1)$ , т. е.  $a, б, в > 0$ , что соответствует первому типу – абсолютная финансовая устойчивость.

Таким образом, абсолютная финансовая устойчивость гарантирует выполнение финансовых обязательств Общества перед контрагентами и государством. Общество финансово не зависит от внешних кредитов и займов, основным источником формирования имущества является собственный капитал.

Коэффициент автономии (независимости) или (коэффициент финансовой независимости) характеризует отношение собственного капитала к общей сумме капитала (активов) организации.

Этот коэффициент соответствует норме, но также замечено незначительное снижение этого показателя в пределах нормы за анализируемый период, таким образом, в 2015 году 75 % имущества организации сформировано из собственных средств.

Коэффициент маневренности показывает, способность предприятия поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства в случае необходимости за счет собственных источников.

Этот коэффициент имеет тенденцию к увеличению в 2015 году по сравнению с 2013 годом на 5,2 %, и соответствует норме. Это означает, что предприятие полностью обеспечено средствами производства.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами характеризует наличие собственных оборотных средств у предприятия, необходимых для ее финансовой устойчивости.

Значение этого коэффициента соответствует норме, значит, собственных оборотных средств предприятию хватает для финансовой устойчивости.

Коэффициент финансовой зависимости указывает на степень зависимости компании от внешних заимствований. Данный показатель является своего рода антиподом коэффициента независимости.

Значение этого показателя соответствует норме, но наблюдается тенденция к увеличению, что может неблагоприятно сказаться на стремление организации нарастить объем собственных средств для обеспечения стабильности хозяйственной деятельности.

Для обеспечения финансовой устойчивости предприятие должно обладать гибкой структурой капитала, уметь организовать его движение таким образом, чтобы обеспечить постоянное превышение доходов над расходами с целью сохранения.

Таким образом, динамика показателей финансово-экономической деятельности за 2013 – 2015 годы свидетельствует о стабильном функционировании АО Агрохимцентр «Удмуртский».

АО Агрохимцентр «Удмуртский» финансово независимое от внешних займов и кредитов. Основным источником формирования имущества является собственный капитал.

В течение исследуемого периода проводилось продвижение услуг АО Агрохимцентр «Удмуртский» по намеченным приоритетным направлениям.

На основе мониторинга рынка услуг проводился комплекс маркетинговых мероприятий, направленных на продвижение предоставляемых услуг.

Результаты развития АО Агрохимцентр «Удмуртский» по приоритетным направлениям его деятельности представлены в таблице 2.2.4.



Таблица 2.2.4 - Результаты развития АО Агрохимцентр «Удмуртский»  
по приоритетным направлениям деятельности

№п/п	Наименование	Ед. изм.	2013 г.	2014г.	2015г.	2015 к 2014
1	Выручка от реализации:	тыс. руб.	15 944,4	16 031,2	18 430,5	114,9
	- за счет бюджета УР	тыс. руб.	8 629	5 721,8	6 579,5	114,9
	- за счет хоздоговоров	тыс. руб.	7 315,4	10 309,4	11 851	114,9
2	Затраты, в т.ч.	тыс. руб.	15 402	15 132	17 931	118,5
	- материальные затраты	тыс. руб.	2 831	2 894	4 098	141,6
	- оплата труда	тыс. руб.	9 072	8 820	9 932	112,6
	- отчисления	тыс. руб.	2 661	2 548	2 916	114,4
	- амортизация	тыс. руб.	525	676	718	106,2
	- прочие затраты	тыс. руб.	313	185	267	144,3
3	Чистая прибыль	тыс. руб.	541	744	532	71,5
4	Среднесписочная численность	Чел.	38	31	31	100
5	Выработка на 1 чел. в год	тыс. руб.	419,6	517,1	594,5	114,9

Графическое представление изменения выручки от реализации продукции (работ, услуг) в АО АХЦ «Удмуртский» за 2013г. – 2015г представлено на рисунке 2.2.5.

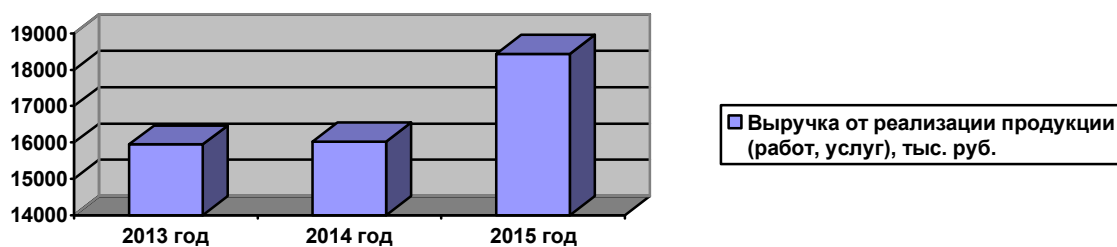


Рисунок 2.2.5 – Динамика изменений выручки от реализации продукции (работ, услуг) в АО АХЦ «Удмуртский» за 2013г. – 2015г.

### 2.3 Документирование учета затрат на оказание услуг и исчисление себестоимости

Согласно действующему законодательству предприятие самостоятельно утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации, и закрепляет в учетной политики организации.

Ведение бухгалтерского учета в АО АХЦ «Удмуртский» осуществляет бухгалтерия, в структуру которой входит бухгалтер материальной группы и бухгалтер - кассир. Руководство бухгалтерией осуществляет главный бухгалтер. Должные обязанности работников бухгалтерии регулируются должностными инструкциями.

Главный бухгалтер осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности предприятия.

В соответствии с законодательством о бухгалтерском учете АО Агрохимцентр «Удмуртский», и также руководствуясь нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, формирует учетную политику исходя из своей структуры и особенностей деятельности предприятия.

Содержание учетной политики формируется внутренним документом - Приказом об учетной политике. Главный бухгалтер составляет этот документ с ежегодным уточнением (пересмотром), и несет ответственность за его формирование. Руководитель утверждает Приказ об учетной политике и несет ответственность за его формирование, содержание и исполнение.

Главный бухгалтер организует учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, поступающих основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, результатов хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, а также финансовых, расчетных и кредитных операций.

Обеспечивает законность, своевременность и правильность оформления документов. Осуществляет контроль над соблюдением порядка оформления первичных и бухгалтерских документов.

Бухгалтерский учет ведется компьютерным способом с применением программы «1С: Предприятие 8.2», которое позволяет автоматизировать ведение всех разделов бухгалтерского учета:

- операции по банку и кассе;
- основные средства и нематериальные активы;
- материалы;
- товары и услуги;
- учет производства продукции и себестоимости;
- взаиморасчеты с дебиторами, кредиторами;
- взаиморасчеты с подотчетными лицами;
- расчеты по заработной плате;
- расчеты с бюджетом;
- платежные поручения;
- счета на оплату и счета-фактуры;
- складские и кассовые документы;
- доверенности и др. документы.

Рабочий план счетов составлен на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета РФ и содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Учет затрат должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации о затратах: трудовых, материальных и других ресурсов для производства и реализации продукции (работ, услуг), а так же о количестве произведенной продукции (работ, услуг).

Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета в АО АХЦ «Удмуртский» являются первичные документы.

Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и создаваться своевременно, как правило, в момент совершения операции.

Первичные документы АО АХЦ «Удмуртский» для придания им юридической силы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа (формы);
- б) дату составления;
- в) содержание хозяйственной операции;
- г) измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении);
- д) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

В ряде случаев в первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты.

Ведомость расчета заработной платы работников применяется для учета рабочего времени, начисления заработной платы работников. Составляется в одном экземпляре, сдается в бухгалтерию.

Приходный ордер – специализированная форма первичного учета товарно-материальных ценностей, применяемая для документального оформления и учета поступающих товарно-материальных ценностей. Акт на списание материальных ценностей применяется для списания материальных ценностей на производственные нужды. Акт составляется в одном экземпляре, сдается в бухгалтерию.

Требование-накладная – применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами; накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания ценностей, а второй –

принимающему складу для оприходования ценностей, накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Форма бухгалтерского учета, применяемая в АО Агрохимцентр «Удмуртский» - журнально-ордерная.

Учет основных средств осуществляется в соответствии с положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 264.

Основные средства стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу списываются по мере их поступления в эксплуатацию. В целях контроля за сохранностью имущества, производственный инвентарь, находящийся в эксплуатации со сроком службы более года учитывается на забалансовом счете 003. Активы, стоимостью свыше 40 тыс. руб. признаются основными средствами, амортизация по ним начисляется линейным способом.

МПЗ, получаемые в процессе производства, приходятся по плановой цене и списываются на затраты производства и реализацию в течение года по ней же. После закрытия счетов, составления отчетных калькуляций определяют фактическую себестоимость производственной продукции (работ, услуг) и делают уточненные записи в дебет затратных и реализационных счетов.

МПЗ оцениваются по фактической стоимости приобретения, при отпуске в производство их оценка производится по методу ФИФО.

Первичное документирование на выдачу МПЗ выписывает бухгалтер, отвечающий за их учет, подписывает и утверждает подписями главного бухгалтера и руководителем.

Отражение операции реализации осуществляется по моменту отгрузки и учитывается на счете 90 "Продажи".

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности производят инвентаризацию: основные средства -

один раз в 2 года; материалов - один раз год; готовой продукции (работ, услуг) - один раз в год; кредиторской задолженности - один раз в год.

Затраты на производство учитываются в соответствии с методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.03. № 792.

Факт определения затрат и их содержание на АО АХЦ «Удмуртский» может подтверждаться договорными и платежными документами, актами, внутренними документами предприятия, такими как счета, справки, накладные и т.д.

Документы по учету затрат на производство, используемые в АО АХЦ «Удмуртский», представлены в таблице 2.3.1.

Таблица 2.3.1 - Документы по учету затрат на производство, используемые в АО АХЦ «Удмуртский»

Статьи затрат на производство	Первичные документы
Начислена амортизация основных средств	Аналитические данные
Отпущены материалы	Требование-накладная (форма № М-11)
Начислена заработная плата работникам	Расчетно-платежная ведомость, Платежная ведомость
Произведены отчисления, налоги и взносы на оплату труда	Бухгалтерская справка-расчет
Списана доля расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду	Бухгалтерская справка-расчет
Произведены командировочные расходы	Авансовый отчет

Отпуск материалов в основное производство, оформляется документом требование-накладная. Документ формы № М-11 «Требование-накладная» применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации. Составляется в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй с распиской материально-ответственного лица, отпускающего ценности, передает получателю ценностей.

На основании заключенного договора и подписанного акта выполненных работ исполнителя с заказчиком, формируется расчетно-платежная ведомость, с данными о начисленных и подлежащих выплате заработной платы. В бухгалтерии на каждую платежную ведомость выданной заработной платы составляется расходный кассовый ордер или платежное поручение. Документы на выдачу денег подписываются руководителем и главным бухгалтером.

Выдача денежных средств на хозяйственные расходы оформляется расходно-кассовыми ордерами. Если руководителем предприятия определен срок, на который эти деньги выданы, то подотчетное лицо обязано отчитываться за полученную сумму в течение трех дней после истечения установленного срока, для этого в бухгалтерию организации необходимо представить Авансовый отчет (по форме № АО-1).

Выделяют следующие группы документов по учету затрат на производство продукции (работ, услуг):

- 1) по учету затрат труда;
- 2) по учету затрат предметов труда;
- 3) по учету затрат средств труда;

Документы по учёту затрат труда в АО АХЦ «Удмуртский» фиксируют произведённые трудовые затраты на выполнение работ по оказываемым услугам и начисленную при этом оплату.

Для учета отработанного времени – применяется табель учёта рабочего времени форма №. Т-13. В нём записывается весь список сотрудников с указанием табельных номеров. В таблице ежедневно отмечают выход на работу, количество отработанных дней часов, неявки. В конце месяца в таблице подводятся итоги и сдают его в бухгалтерию.

Документы по учету затрат предметов труда в АО АХЦ «Удмуртский» фиксируют расход материальных ценностей:

На основании требования-накладной списывают на себестоимость продукции материалы, которые израсходовались во время производства продукции (работ, услуг).

Данные первичных документов в конце месяца систематизируются в отчётах о движении материальных ценностей.

Документы по учету затрат средств труда в АО АХЦ «Удмуртский», фиксируют затраты по использованным средствам труда. Ведомость начисления амортизации по автотранспорту, ведомость начисления амортизации по основным средствам производства.

Данные из этих документов систематизируются по видам работ. Составляется накопительная ведомость учёта затрат на данном предприятии. В бухгалтерии формируется производственный отчёт – отчет о выполненных работах.

Записи из производственного отчёта переносятся в журнал – ордер №10 и Главную книгу.

Первичные учетные документы о затратах поступают в бухгалтерию вместе с производственными отчетами. Поэтому в бухгалтерии АО АХЦ «Удмуртский» при проверке правильности составления первичных документов проверяется и правильность составления отчетов. В дальнейшем первичные документы и отчеты в бухгалтерии являются основанием для ведения аналитического и синтетического учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

На рисунке 2.3 представлена схема документооборота по учету затрат в АО АХЦ «Удмуртский», которая включает в себя перечень работ по созданию, проверке и обработке каждого из первичных документов, журналов, книг учета, сводных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации, подразделения.



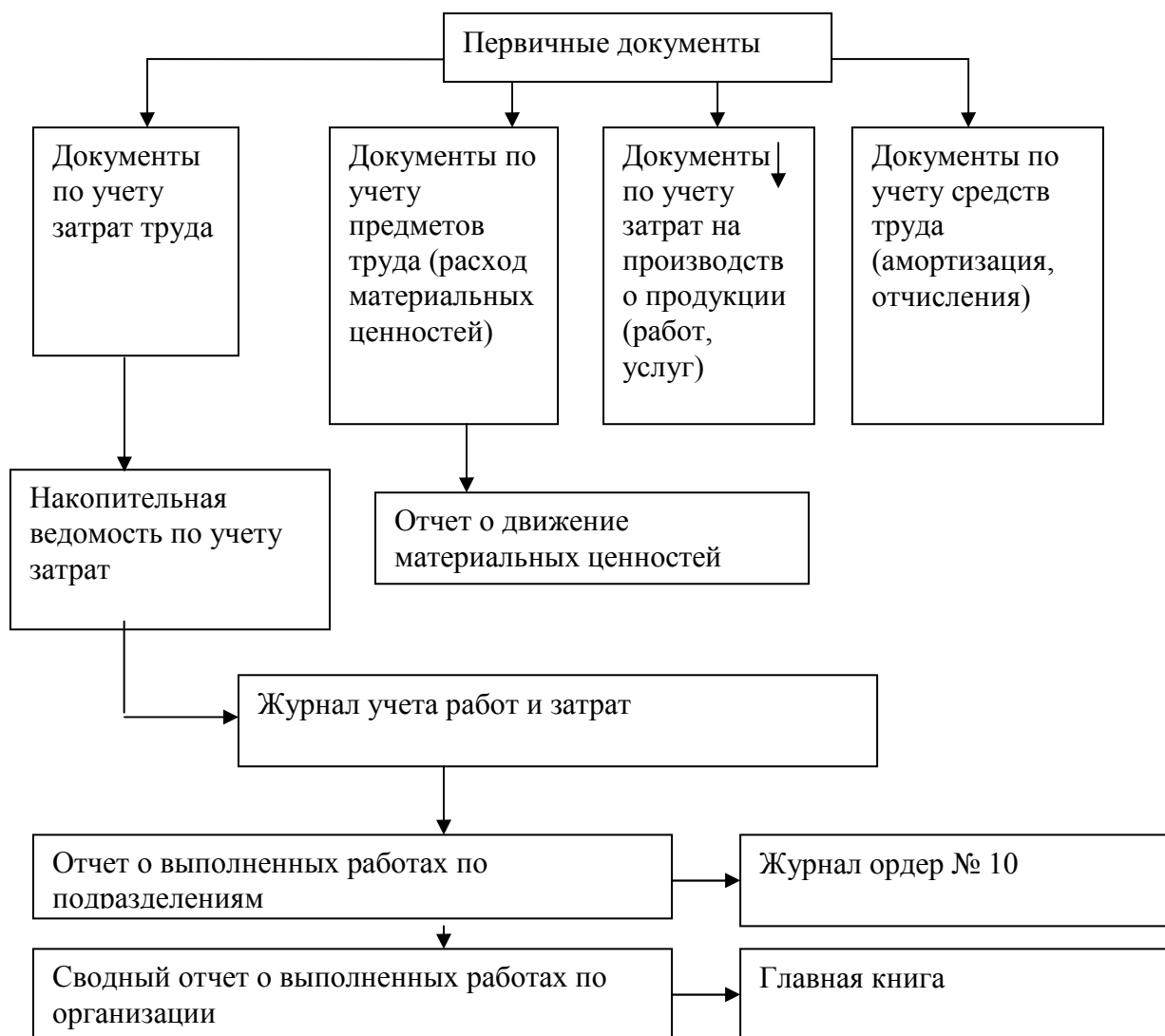


Рисунок. 2.3 – Схема документооборота по учету затрат

Для исчисления себестоимости, в АО Агрохимцентр «Удмуртский» применяется следующая формула:

$$C = Z/X, \quad (\text{формула 2.3.1})$$

где  $C$  - себестоимость продукции, руб.;

$Z$  - совокупные затраты за отчетный период, руб.;

$X$  - количество произведенной за отчетный период продукции в суммовом выражении (выручка от реализации), руб.

Используется метод простого одноступенчатого калькулирования себестоимости (или как его называют котловой метод учета затрат), на

практике такой метод применяется организациями, которые занимаются оказанием услуг.

Себестоимость продукции (работ, услуг) за отчетный период определяется делением суммарных издержек (затрат) за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции в суммовом выражении.

Таким образом, данный метод учета затрат на производство продукции (работ, услуг) осуществляется по всему производству в целом.

Информативность данного метода минимальна: бухгалтерский учет может предоставить информацию только о том, во что обошлось организации производство всей продукции (работ, услуг).

Поэтому котловой способ калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) наименее распространен и имеет существенные недостатки, а именно отсутствие аналитического учета по видам производимой продукции (работ, услуг).

Исчисленная себестоимость продукции (работ, услуг) представлена в таблице 2.3.2.

Таблица 2.3.2 - Себестоимость продукции (работ, услуг) АО  
Агрохимцентр «Удмуртский» за 2013г. -2015г.

№ п/п	Наименование	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	Выручка от реализации	15 944,4	16 031,2	18 430,5
2	Затраты, в т.ч.	15 402	15 132	17 931
	- материальные затраты	2 831	2 894	4 098
	- оплата труда	9 072	8 820	9 932
	- отчисления	2 661	2 548	2 916
	- амортизация	525	676	718
	- прочие затраты	313	185	267
3	Себестоимость продукции (работ, услуг)	0,97	0,94	0,97

Себестоимость продукции в 2015 году составила 0,97 руб. это на 0,03 руб. выше, чем в прошлом году.

Увеличение объясняется тем, что

-был произведен ремонт кровли здания лаборатории, вентиляционной системы и замена канализационных труб на общую сумму 510 тыс. руб.;

- приобретен холодильник для хранения хим. реактивов стоимостью 36 тыс.руб.;

- для выполнения анализов пищевой продукции вынуждены прибегать к услугам ветеринарно-диагностического центра, стоимость услуг центра в 2015 г. по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 101 тыс. руб.;

- из-за сокращения срока эксплуатации расходных материалов, используемых в работе на приборах, затраты на их приобретение увеличились на 111 тыс. руб.

- в связи с ростом цен на хим. реактивы и объемов реализации полисолей микроэлементов и биостимулятора затраты увеличились на 195 тыс. руб.;

- из за увеличения тарифов и объемов потребления возросли затраты на электрическую энергию на 71 тыс. руб.

## **2.4 Синтетический и аналитический учет затрат**

Основным элементом, с помощью которого происходит движение средств предприятия является процесс производства продукции (работ, услуг). В ходе этого процесса предприятие, расходуя находящиеся в его распоряжении ресурсы (материальные, финансовые, трудовые), формирует себестоимость изготавливаемой продукции (работ, услуг), что, в конечном счете, определяет финансовый результат его работы.

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает эффективный контроль за использованием предприятием находящихся в его распоряжении основных производственных средств.

Синтетический учет затрат на производство продукции (работ, услуг) осуществляется по схеме учета затрат, которая состоит, из нескольких этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На первом этапе осуществляется отражение в учете всех произведенных первичных затрат на счетах учета затрат на производство.

На этих счетах на основе первичных учетных и расчетных документов отражаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств, прочие расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг).

Фактически произведенные затраты группируются по видам производства (основное или вспомогательные производства), по цехам, по видам продукции, по статьям расходов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

Расходы отражаются по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции (работ, услуг) отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками.

Аналогично отражаются прямые затраты вспомогательных производств, по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», затраты, относящиеся к расходам, связанным с обслуживанием и управлением производства, отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», затраты, относящиеся к расходам, связанным с управлением организации, отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» следующими проводками, и представлены в таблице 2.4.1.

Таблица 2.4.1- Хозяйственные операции по учету затрат  
в АО АХЦ «Удмуртский»

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Корреспондирующие счета		Документ (в соответствии с программой ведения учета – 1С:Предприятие 8.2)
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном (вспомогательном, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производстве при изготовлении продукции (работ, услуг)	416950,99	20 (23,25,26)	02.01	Регламентная операция – Амортизация и износ ОС
2	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного (вспомогательном, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производства	955503,30	20 (23,25,26)	10	Требование-накладная – Списание материалов в производство
3	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного (вспомогательного, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производства	118764,00	20 (23,25,26)	60.01	Поступление товаров и услуг
4	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного (вспомогательного, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производства	1412591	20 (23,25,26)	69	Отражение зарплаты в регламентированном учете – Расчеты по обязательному у социальному страхованию
5	Начислены суммы налогов и сборов для уплаты в бюджет с основного (вспомогательного, с общепроизводственных и общехозяйственных расходов) производства	845096	20 (23,25,26)	68	Операция (бухгалтерский и налоговый учет)Справка-расчет

## Продолжение таблицы 2.4.1

1	2	3	4	5	6
6	Начислена оплата труда работникам основного (вспомогательного, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производства	5082416,2	20 (23,25,26)	70	Расчетно-платежная ведомость
7	Списаны средства, использованные на хоз. нужды основного (вспомогательного, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы) производства	172007	20 (23,25,26)	71	Авансовый отчет

На втором этапе осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению.

В первую очередь распределяются фактические затраты вспомогательных производств между основным производством и обслуживающими и управленческими службами организации.

Распределение затрат вспомогательных производств отражается в учете по кредиту счета 23 следующей бухгалтерской проводкой:

Таблица 2.4.2- Хозяйственные операции по списанию фактической себестоимости в АО Агрохимцентр «Удмуртский»

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Корреспондирующие счета		Документ (в соответствии с программой ведения учета – 1С: Предприятие 8.2)
			Дебет	Кредит	
1	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных на общепроизводственные нужды	1478450	25	23	Бухгалтерская справка

Далее распределяются расходы будущих периодов, относящиеся к данному отчетному периоду.

Данное распределение отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» и дебету счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На третьем этапе в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» в АО Агрохимцентр «Удмуртский» обобщается информация о затратах по содержанию и эксплуатации зданий; расходы по страхованию имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, земли; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства и другие аналогичные расходы.

Распределение этих расходов осуществляется по видам продукции основного производства. В бухгалтерском учете списание общепроизводственных расходов на себестоимость продукции отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Порядок распределения косвенных общепроизводственных расходов между видами продукции устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

В настоящее время используются следующие методы распределения косвенных расходов:

- пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;
- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально выручке от реализации продукции.

Метод распределения косвенных общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции отражен в учетной политике АО

Агрохимцентр «Удмуртский», а именно применяется распределение пропорционально выручке от реализации продукции (работ, услуг).

К общехозяйственным расходам АО Агрохимцентр «Удмуртский», учитываемым на счете 26, относятся затраты на содержание аппарата управления, отопление и освещение помещений непромышленного назначения, услуги связи, налоги, и т.д.

Списание общехозяйственных расходов можно осуществить одним из двух способов:

- распределение косвенных общехозяйственных затрат между объектами калькуляции;

- списание косвенных общехозяйственных затрат в полном объеме в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных затрат.

Метод списания общехозяйственных расходов отражен в учетной политике организации, в АО Агрохимцентр «Удмуртский» применяется второй способ списания косвенных расходов.

При использовании этого метода указанные расходы в качестве условно-постоянных в полном объеме списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Учет косвенные расходы подтверждается следующими записями, представленными в таблице 2.4.3.

Таблица 2.4.3 - Учет косвенных расходов АО Агрохимцентр «Удмуртский»

№ п/п	Содержание хозяйственных операции	Сумма	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1	Учтены расходы вспомогательных производств	550219	23	02, 10, 69, 70, 60,
2	Учтены общепроизводственные расходы	1478750	25	02, 10, 69, 70,
3	Учтены общехозяйственные расходы	2354142	26	02, 10, 60, 69, 70, 97
4	Списаны расходы вспомогательных производств на общепроизводственные расходы	147855	25	23
5	Списаны общепроизводственные расходы на основное производство	1325455	20	25
6	Списаны общехозяйственные расходы	1562584	90	26



На заключительном этапе, в результате последовательного выполнения предыдущих трех этапов на счете 20 «Основное производство» оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за месяц.

Собранные затраты позволяют определить фактическую себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), и для ее отражения применяется следующая бухгалтерская проводка с кредита счета 20 «Основное производство» списывается в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90.02 «Себестоимость продаж»).

Учет выпуска готовой продукции ведется по нормативной себестоимости без применения счета 40 «Выпуск продукции». Хозяйственные операции по учету выпуска готовой продукции представлены в таблице 2.4.4.

Таблица 2.4.4 - Учет выпуска готовой продукции в АО АХЦ  
«Удмуртский»

№ п/п	Содержание хозяйственных операции	Сумма	Корреспондирующие счета		Документ (в соответствии с программой ведения учета – 1С:Предприятие 8.2)
			Дебет	Кредит	
1	Отражен выпуск готовой продукции основного производства	2394716	43	20.01	Бухгалтерская справка

АО АХЦ «Удмуртский» ведет аналитический учет расходов по счетам 20, 23, 25 и 26.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Сводная ведомость аналитического учета затрат по счету 20 «Основное производство» представлена в таблице 2.4.5.

Таблица 2.4.5 - Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство»

Вид выпускаемой продукции (работ, услуг)/Виды затрат	Дебет	Кредит
<b>Анализ кормов</b>	<b>39 564,72</b>	<b>39 564,72</b>
<...>		39 564,72
Амортизация	1 018,21	
З/плата	23 246,30	
Материалы	5 937,39	
Отчисления	9 294,06	
Ремонт	44,31	
Услуги связи	24,45	
<b>Анализ крови животных</b>	<b>86 420,60</b>	<b>86 420,60</b>
<...>		86 420,60
Амортизация	4 343,99	
З/плата	60 467,88	
Материалы	1 655,35	
Отчисления	18 281,43	
Подготовка кадров	1 423,52	
Пособие	137,70	
Услуги связи	110,73	
<b>Анализ пищевой продукции</b>	<b>45 736,67</b>	<b>45 736,67</b>
<...>		45 736,67
Амортизация	2 276,50	
З/плата	32 517,90	
Материалы	1 079,74	
Отчисления	9 830,58	
Услуги связи	31,95	
<b>Анализ сточных вод</b>	<b>21 847,83</b>	<b>21 847,83</b>
<...>		21 847,83
Амортизация	1 087,77	
З/плата	15 529,59	
Материалы	520,51	
Отчисления	4 694,37	
Услуги связи	15,59	
<b>Изготовление биостимулятора</b>	<b>20 312,08</b>	<b>20 312,08</b>
<...>		20 312,08
Амортизация	1 014,94	
З/плата	14 425,47	
Материалы	417,60	
Отчисления	4 360,86	
Подготовка кадров	76,48	
Услуги связи	16,73	

Затраты по содержанию и эксплуатации транспортных средств в АО Агрохимцентр «Удмуртский» ведется на одном аналитическом счете, открываемом к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства».

Расходы по эксплуатации и содержанию транспортных средств учитываются в составе общепроизводственных расходов.

Затраты учитывают по следующим статьям:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- ГСМ;
- содержание и эксплуатация основных средств - амортизация;
- ремонт;
- транспортный налог;
- материалы.

Первичным документом по учету работы транспортного средства является путевой лист, в котором отражаются все показатели, характеризующие его работу: расход ГСМ, объем выполненных работ и др.

Данные путевых листов группируются в накопительной ведомости учета работы транспортного средства. В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги затрат и выполненных работ транспортным средством.

Затраты по содержанию и эксплуатации транспортного средства учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в разрезе номенклатурной группы в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

10 «Материалы» - на стоимость израсходованных запасных частей;

68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы начисленной заработной платы и отчислений в бюджет и на социальные нужды;

02 «Амортизация основных средств» - на суммы начисленного износа транспортного средства;

Выполненные транспортным средством работы распределяются ежемесячно по потребителям услуг и списываются с кредита счета 23 в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Ведомость аналитического учета затрат счету 23 «Вспомогательное производство» представлена в таблице 2.4.6.

Таблица 2.4.6 - Ведомость аналитического учета затрат по счету 23 «Вспомогательное производство»

Номенклатурные группы/Статьи затрат	Дебет	Кредит
<b>Автопарк</b>	<b>550 219,74</b>	<b>550 219,74</b>
<b>ВАЗ 2123 ( М 140 АО)</b>	<b>105 292,76</b>	<b>105 292,76</b>
Амортизация	1 018,16	1 018,16
ГСМ	22 402,02	22 402,02
З/плата	53 251,10	53 251,10
Материалы	6 011,36	6 011,36
Отчисления	19 040,75	19 040,75
Пособие	2 100,87	2 100,87
Ремонт	1 150,00	1 150,00
транспортный налог	318,50	318,50
<b>ВАЗ-2123 № 048 КА\18</b>	<b>124 726,35</b>	<b>124 726,35</b>
Амортизация	1 018,15	1 018,15
ГСМ	41 230,59	41 230,59
З/плата	53 774,09	53 774,09
Материалы	9 295,00	9 295,00
Отчисления	18 990,02	18 990,02
Ремонт	100,00	100,00
транспортный налог	318,50	318,50
<b>УАЗ 2206 (В530МА/18)</b>	<b>100 619,92</b>	<b>100 619,92</b>
ГСМ	26 221,19	26 221,19
З/плата	53 253,29	53 253,29
Материалы	4 466,60	4 466,60
Отчисления	18 055,20	18 055,20
Ремонт	130,00	130,00
транспортный налог	197,33	197,33
<b>УАЗ 2206094(865)</b>	<b>169 494,22</b>	<b>169 494,22</b>
Амортизация	1 018,19	1 018,19
ГСМ	70 319,90	70 319,90
З/плата	62 990,34	62 990,34
Материалы	11 388,00	11 388,00
Отчисления	20 947,79	20 947,79
Ремонт	690,00	690,00
транспортный налог	2 140,00	2 140,00

Система аналитического учета доходов и расходов от обычных видов деятельности АО Агрохимцентр «Удмуртский» позволяет определять финансовый результат в разрезе видов проданной продукции (работ, услуг).

Структура выполненных работ в исследуемом периоде представлена в таблице 2.4.7.

Таблица 2.4.7 - Отчет по видам выполненных работ АО АХЦ  
«Удмуртский» за 2013г. - 2015 г.

№ п/п	Виды работ	Ед. изм.	Стоимость за 2013 год тыс. руб.	Стоимость за 2014 год тыс. руб.	Стоимость за 2015 год тыс. руб.
1	Агрохимическое обследование почв	т.га	7 334,4	8 336,2	8 846,6
2	Анализ кормов, крови	т.обр.	1 594,4	1 923,7	2 027,4
3	Изготовление полисолей микроэлементов и премиксов	т.л.	1 275,6	961,9	2 027,4
4	Изготовление биостимулятора для животных	т.л.	159,4	320,6	552,9
5	Испытание образцов продукции	т.обр	2 232,2	2 565,0	2 580,3
6	Изготовление силосной закваски	т.л.	1 275,6	801,6	737,2
7	Мониторинг за плодородием почв	участок	956,7	1 122,2	1 474,4
8	Анализ удобрений и грунтов	т.обр.	7 334,4	8 336,2	8 846,6
9	Изготовление БВМД	Тонн	637,8	-	-
10	Расчет эффективного плодородия почв	т.га	318,9	-	-
11	Прочие работы		159,4	-	184,3
	<b>ИТОГО</b>		<b>15 944,4</b>	<b>16 031,2</b>	<b>18 430,5</b>

### **3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ УСЛУГ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОРГАНИЗАЦИЯМ**

#### **3.1 Анализ эффективности затрат на оказание услуг**

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить, тенденции изменения уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных (стандартных) и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции.

Эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами:

- формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
- степенью автоматизации учетно-аналитического процесса;
- наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности о затратах позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно принимать корректирующие меры по их устранению;
- наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать, и управлять процессом формирования затрат.

Для анализа себестоимости продукции используются данные внутренней отчетности предприятия, плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции, данные синтетического и аналитического учета затрат по основным и вспомогательным производствам.

Объектами анализа себестоимости продукции (работ, услуг) являются следующие показатели:

- полная себестоимость продукции в целом и по элементам затрат;
- уровень затрат на рубль выпущенной продукции;
- себестоимость отдельных изделий;

- отдельные статьи затрат;
- затраты по центрам ответственности.

Анализ затрат по экономическим элементам позволяет осуществлять контроль формирования, структуры и динамики затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание.

Анализ данных, представленных в таблице 3.1.1, показывает, что основная доля расходов приходится на материальные затраты и затраты на амортизационные отчисления, следовательно этим элементам необходимо уделить особое внимание при выявлении резервов снижения себестоимости.

Таблица 3.1.1 - Анализ затрат по экономическим элементам

Показатели	2013		2014		2015		Темп роста %	Отклонения (+, -)	
	сумма тыс. руб.	Структура, %	Сумма тыс. руб.	структура, %	сумма тыс. руб.	структура, %		Сумма тыс. руб.	структура, %
Материальные затраты	2831	18,4	2 894	19,1	4 098	22,8	144,8	+1267	+4,4
Затраты на оплату труда	9072	58,9	8820	58,3	9 932	55,4	109,5	+860	-3,5
Отчисления на социальные нужды	2661	17,3	2548	16,9	2 916	16,3	109,6	+255	-1
Амортизация основных средств	525	3,4	676	4,5	718	4	136,8	+193	+0,6
Прочие затраты	313	2	185	1,2	267	1,5	85,3	-46	-0,5
Итого по элементам затрат	15402	100	15132	100	17931	100	116,4	2529	-
Объем производства товаров	15944	-	16031	-	18430	-	115,6	2486	-
Затраты на 1 рубль произведенных товаров	0,97	-	0,94	-	0,97	-	100	0	-

Анализ затрат показывает, что общее увеличение затрат составляет 16,4 % или 2 529 тыс. руб., при этом наибольшее увеличение в абсолютном

значении наблюдается по элементу материальные затраты на 1 267 тыс. руб. или 44,8 %, затраты на амортизацию основных средств возросли на 193 тыс. руб. или 36,8 %, графически изменения, представлены на рисунке 3.1.1.

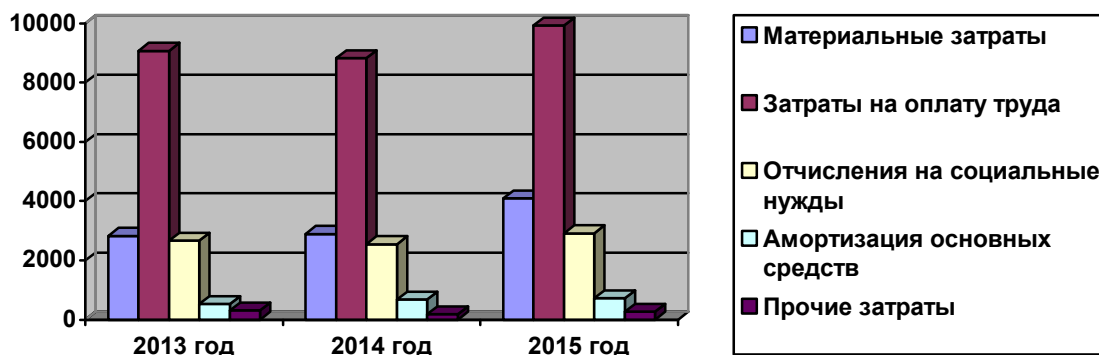


Рисунок 3.1.1 – Динамика затрат по экономическим элементам

Увеличение амортизационных отчислений связано с приобретением и модернизацией основных средств.

Рост отчислений на социальные нужды объясняется увеличением уровня оплаты труда по сравнению с 2013 годом, а именно среднемесячная заработная плата одного сотрудника за отчетный год (26,7 тыс. руб.) увеличилась по сравнению с 2013 годом (19,9 тыс. руб.) на 6,8 тыс. руб.

Вертикальный анализ затрат показывает, что в текущем периоде наибольший удельный вес приходится на материальные затраты, как и в предыдущем, их доля увеличилась на 4,4 %. В структуре затрат на 3,5 % снизились затраты на оплату труда, и возросли затраты, на амортизационные отчисления на 0,6 %, по остальным элементам затрат структурные изменения незначительны.

Графическое представление структуры затрат по экономическим элементам в АО АХЦ «Удмуртский» в 2015 году по сравнению с 2013 годом, представлено на рисунке 3.1.2:



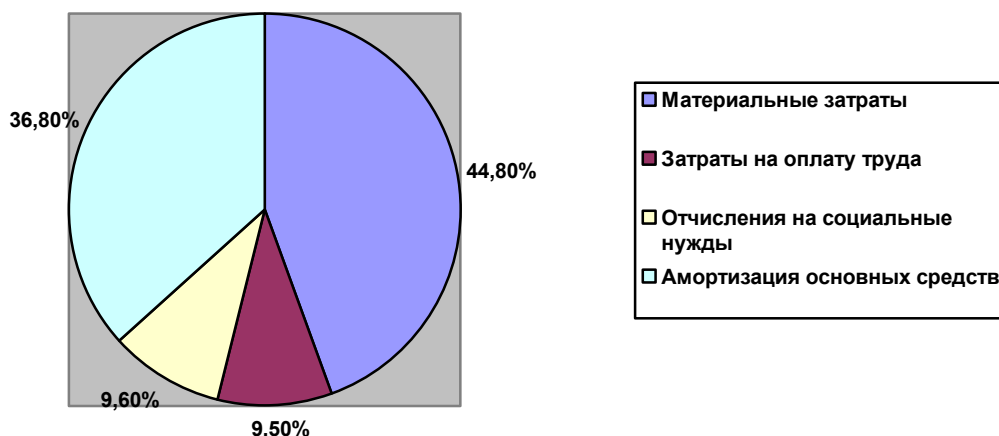


Рисунок 3.1.2 – Структура затрат на производство продукции (работ, услуг) за отчетный год по экономическим элементам в АО АХЦ «Удмуртский»

На основании полученных данных таблицы 3.1.1 рассчитаем суммы относительной экономии (+, -) по каждому элементу затрат на фактическую выручку от продаж, по следующей формуле:

$$K = (\text{Отклонения по элементам} * \text{Выручка}) / 100$$

(формула 3.1.1)

Таблица 3.1.2 - Расчет коэффициентов относительной экономии (+, -)

№ п/п	Коэффициент	Изменение коэффициента	Экономия
1	Коэффициент материальных затрат (материалоемкость)	+4,4	810,92
2	Коэффициент затрат на оплату труда (трудоемкость)	-3,5	-645,05
3	Коэффициент отчислений на социальные нужды	-1	-184,3
4	Коэффициент амортизации основных средств	+0,6	110,58
5	Коэффициент прочих затрат	-0,5	-92,15

Анализ влияния на себестоимость использования материальных ресурсов можно провести в двух направлениях:

-анализ материальных затрат как экономического элемента;

-анализ материальных затрат в себестоимости продукции (работ, услуг), т.е. по данным калькуляции.

При анализе затрат как экономического элемента рассчитываются показатели материалоемкости на 1 руб. выручки от продаж.

Коэффициент материалоемкости за базовый 2013 год составляет 18,4 %, за отчетный 2015 год – 22,8 %. Это означает, что уровень материалоемкости в расчете на 1 руб. выручки от продаж увеличился на 4,4 %. На основе этих данных можно рассчитать сумму относительного повышения материальных затрат в отчетном периоде по сравнению с 2013 годом:

$$C_{мз} = (4,4 * 18430) / 100 = 810,92 \text{ тыс. руб.}$$

Коэффициент материалоемкости за базовый и отчетный период можно детализировать в соответствии с составом затрат, входящими в элемент материальных затрат. Такая детализация позволяет выявить конкретные причины изменения общего коэффициента материалоемкости в отчетном периоде по сравнению с базовым периодом.

В калькуляции может содержаться блок плановых или нормативных данных, либо данных за предыдущий период. Этот блок служит базой для сравнения фактических показателей.

Если такая информация имеется, то возможно провести анализ материальных затрат в себестоимости калькуляционной единицы продукции в разрезе важнейших видов потребляемых материалов. При таком анализе выявляется влияние двух основных факторов:

- изменение количественного расхода материалов на калькуляционную единицу продукции (работ, услуг);

- изменение заготовительной себестоимости потребляемых материалов.

Влияние эффективности использования трудовых ресурсов на затраты организации проявляется в двух экономических элементах:

- затраты на оплату труда,

- отчисления на социальные нужды.

В себестоимость продукции (работ, услуг) затраты на оплату труда входят самостоятельной статьёй «Заработная плата». Кроме этого, заработная плата входит в состав комплексных расходов: в общепроизводственные, общехозяйственные расходы и в расходы на подготовку и освоение производства (основного и вспомогательного).

Анализ затрат на оплату труда можно провести в трех направлениях:

-анализ затрат на оплату труда как экономического элемента, т.е. с применением коэффициента зарплатоемкости.

-анализ использования фонда заработной платы в разрезе групп персонала.

-анализ заработной платы в себестоимости конкретных изделий, т.е. по калькуляции продукции (работ, услуг).

При анализе по второму направлению по каждой группе персонала фонд заработной платы можно представить в виде 2-факторной мультипликативной модели:

Базовый период:  $\text{ФОТ}_0 = p_0 * z_0 = 38 * 19,9 = 756,2$  тыс. руб.

Отчетный период:  $\text{ФОТ}_1 = p_1 * z_1 = 31 * 26,7 = 827,7$  тыс. руб.,

где  $p$  – среднесписочная численность работников организации,

$z$  – средняя зарплата 1 работника.

При анализе персонала сначала определяется изменение ФОТ в отчетном периоде по сравнению с базовым периодом:

$\Delta \text{ФОТ} = \text{ФОТ}_1 - \text{ФОТ}_0 = 827,7 - 756,2 = 71,5$  тыс.руб.

Рассчитаем влияние на это изменение двух основных факторов:

$\Delta \text{ФОТ} (p) = \Delta p * z_0 = (p_1 - p_0) * z_0 = (31 - 38) * 19,9 = - 139,3$  тыс.руб.

$\Delta \text{ФОТ} (z) = \Delta z * p_1 = (z_1 - z_0) * p_1 = (26,7 - 19,9) 31 = 210,8$  тыс.руб.

Проверка:

$\Delta \text{ФОТ} (p) + \Delta \text{ФОТ} (z) = \text{ФОТ}_1 - \text{ФОТ}_0 = 210,8 - 139,3 = 71,5$  тыс.руб.

Анализ заработной платы по третьему направлению – по калькуляции продукции (работ, услуг), - предусматривает наличие информации о трудоемкости изделия и средней заработной платы на единицу трудоемкости.

При анализе заработной платы, относимой на конкретную продукцию (работу, услугу), необходимо учитывать, что изменение заработной платы основных производственных рабочих зависит от следующих факторов:

- изменение трудоемкости изготовления отдельных единиц продукции.
- изменение уровня оплаты за единицу трудоемкости.

Влияние эффективности использования основных фондов на затраты организации проявляется в экономическом элементе «Амортизация основных средств».

Анализ этого влияния можно провести в двух направлениях:

- на основе использования коэффициентов амортизации;
- на основе информации о движении отдельных объектов основных средств.

Коэффициент амортизации рассчитывается в процентах на 1 руб. выручки от продаж по формуле 3.1.2:

$$K_{\text{амортизации}} = \text{Сумма амортизации основных средств} / \text{Выручка от продаж}$$

(формула 3.1.2)

Рассчитаем показатели амортизации за 2013 и 2015 годы:

$$K_{\text{амортизации}}^0 = 525/15944 = 0,03$$

$$K_{\text{амортизации}}^1 = 718/18430 = 0,04$$

В рассматриваемом периоде относительное увеличение затрат на амортизацию основных средств, связано с приобретением и модернизацией основных средств.

Также важным обобщающим показателем себестоимости продукции является затраты, на 1 рубль выпущенной продукции, который:

- является универсальным показателем и может рассчитываться в любой отрасли производства продукции (работ, услуг),
- показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Данный показатель рассчитывается по следующей формуле 3.1.3:

*Затраты на 1 рубль выпущенной продукции = Общая сумма затрат на производство и реализацию продукции / стоимости произведенной продукции*

(формула 3.1.3)

Рассмотрим динамику затрат на 1 рубль выпущенной продукции и проведем сравнения по этому показателю.

Таблица 3.1.3 - Динамика затрат на 1 рубль выпущенной продукции (работ, услуг)

№ п/п	Год	АО АХЦ «Удмуртский»		Данные по Республике Татарстан		Данные по России (средние по отрасли)	
		Уровень показателя, %	Темп роста, %	Уровень показателя, %	Темп роста, %	Уровень показателя, %	Темп роста, %
1	2013	96,6	100	95,2	100	91,5	100
2	2014	94,3	97,6	93,6	98,3	90,1	98,5
3	2015	97,3	103	93,1	99,4	89,9	99,7

По данным таблицы 3.1.3 можно сделать следующие выводы, что за рассматриваемый период в АО АХЦ «Удмуртский» происходило как снижение затрат на 1 рубль выпущенной продукции, так и увеличение.

Увеличение объясняется тем, что был произведен ремонт кровли здания лаборатории, вентиляционной системы и замена канализационных труб на общую сумму 510 тыс.руб.;

- приобретен холодильник для хранения хим.реактивов стоимостью 36 тыс.руб.;

- для выполнения анализов пищевой продукции мы вынуждены прибегать к услугам ветеринарно-диагностического центра, стоимость услуг центра в 2015 г. по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 101 тыс. руб.;

- из-за сокращения срока эксплуатации расходных материалов, используемых в работе на приборах, затраты на их приобретение увеличились на 111 тыс.руб.

- в связи с ростом цен на хим.реактивы и объемов реализации полисолей

микроэлементов и биостимулятора затраты увеличились на 195 тыс.руб.;  
- из за увеличения тарифов и объемов потребления возросли затраты на эл. энергию на 71 тыс.руб.

За этот период уровень данного показателя в АО АХЦ «Удмуртский» снизился на 2,4 % по сравнению с 2013 годом, и увеличился на 5,4 % по отношению к 2014 году, по данным России (средние по отрасли) снижение на 0,3 %, а по данным Республике Татарстан - на 0,6 %.

Следовательно, по темпам снижения затрат на 1 рубль продукции данное предприятие отстает от других предприятий по региону Татарстан и по России (среднее по отрасли).

### **3.2 Разработка мероприятий по совершенствованию учета затрат**

Рассмотрев организацию учета затрат в АО Агрохимцентр «Удмуртский», можно сделать следующие выводы:

- в организации используется котловой метод учета затрат и калькулирования себестоимости,
- деятельность предприятия построена на выполнение услуг по заявкам сельскохозяйственных организаций,
- бухгалтерский учет может предоставить информацию только о том, во что обошлось организации производство всей продукции (работ, услуг) в целом.

Наличие нескольких видов услуг, связанные с производством сельскохозяйственных культур, для сельскохозяйственных организаций, усложняет учет затрат на производство и процесс калькулирования. Кроме того, отсутствие современной нормативно-законодательной базы обуславливает повышенный интерес к проблемам учета затрат и калькулирования себестоимости на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям. Становится очевидной необходимость предложения новых

подходов к формированию методики учета затрат и калькулирования себестоимости каждого вида услуг.

Таким образом, целью исследования заключается разработка рекомендаций по совершенствованию учета затрат по оказанию услуг сельскохозяйственным организациям.

Одним из условий решения этой проблемы является новый подход предприятий к сбережению и эффективному использованию ресурсов, основанный на применении прогрессивных технологий на всех этапах оказания услуг.

Эффективное осуществление учета расходов возможно на основе разработки и внедрения современных методик учета, контроля и анализа, формирующих его учетно-аналитическое обеспечение.

Наибольшую известность среди зарубежных систем управленческого учета по калькулированию себестоимости продукции получили системы: «директ-костинг»; «стандарт-кост» и функциональная система «ABC-калькулирования».

Основой нашего исследования послужило определение себестоимости оказания услуг, предоставляемые сельскохозяйственным организациям в АО АХЦ «Удмуртский» по предлагаемым системам учета затрат.

Система учета переменных затрат «директ-костинг» (direct-costing) впервые возникла в США в период Великой депрессии и получила широкое распространение.

«Директ-костинг» представляет собой систему управленческого учета, в основе которой лежит разделение расходов на постоянные и переменные, в зависимости от изменения объема производства.

Данный метод применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа в целях принятия оперативных управленческих решений.

Преимущества данной системы заключаются в следующем:

- отличается простотой применения и объективностью калькулирования частичной себестоимости, в результате чего условное распределение постоянных затрат не требуется;

- в отчете о финансовых результатах видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции;

- руководитель акцентирует внимание на изменении маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным подразделениям;

- система позволяет быстро среагировать в результате процесса производства при меняющихся условиях рынка;

- возможно выявление наиболее выгодных комбинаций цены и объема, то есть ведение эффективной политики цен.

Систему «директ-костинг» можно представить в следующем виде, рисунок 3.2.1:



Рисунок 3.2.1 - Структура системы «директ-костинг»



Определим себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «директ-костинг», таблица 3.2.1.

Таблица 3.2.1 - Себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «Директ-костинг»

№ п/п	Показатель	Оказываемые услуги		
		Агрохимическое обследование почв, т. га	Анализ кормов, т. обр	Анализ пищевой продукции, т. обр
1	Объем производства	48,9	1218	0,1
2	Сокращенная себестоимость единицы продукции, руб.	249	752	289
3	Реализовано продукции	48,9	1218	0,1
4	Выручка, тыс. руб.	7327	1669,2	305,6
5	Себестоимость реализованной продукции (всего), тыс. руб.	149	1,4	3056
6	Маржинальный доход, тыс. руб.	3826	1412	562
7	Постоянные затраты на производство продукции, тыс. руб.	3501		
8	Финансовый результат, тыс.руб.	2507		

По результатам таблицы 3.2.1, сокращенная себестоимость единицы продукции (работы, услуги) достаточно высокая. Это связано с постоянными затратами, общая сумма которых составила 3501 тыс. руб. Финансовый результат от объема выпущенной продукции составил 2507тыс. руб.

Система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат – «стандарт-кост» (standart costing) возникла в начале XX века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, основоположниками которого являются Ф. Тейлор, Г. Эмерсон, они дали импульс для развития системы нормативного учета затрат.

«Стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат. Данная система направлена, в основном, на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции необходимы для контроля накладных расходов.

Преимущества системы «стандарт-кост» заключаются в том, что данный подход:

- является твердой основой для выявления существенных отклонений при сопоставлении затрат;
- гарантирует повышение производительности труда и, как следствие, через систему материальных поощрений выступает стимулом для рабочих;
- мотивирует служащих придерживаться стандартов;
- обеспечивает наиболее установившуюся себестоимость продукции.

Внедрение системы управления затратами «стандарт-кост» позволяет во многих случаях достигнуть целевой, предварительно рассчитанной, себестоимости продукции. Кроме того, выявляются причины отклонений от поставленных целей, осваиваются новые резервы экономии.

Систему «стандарт-кост» можно представить в следующем виде, рисунок 3.2.2:

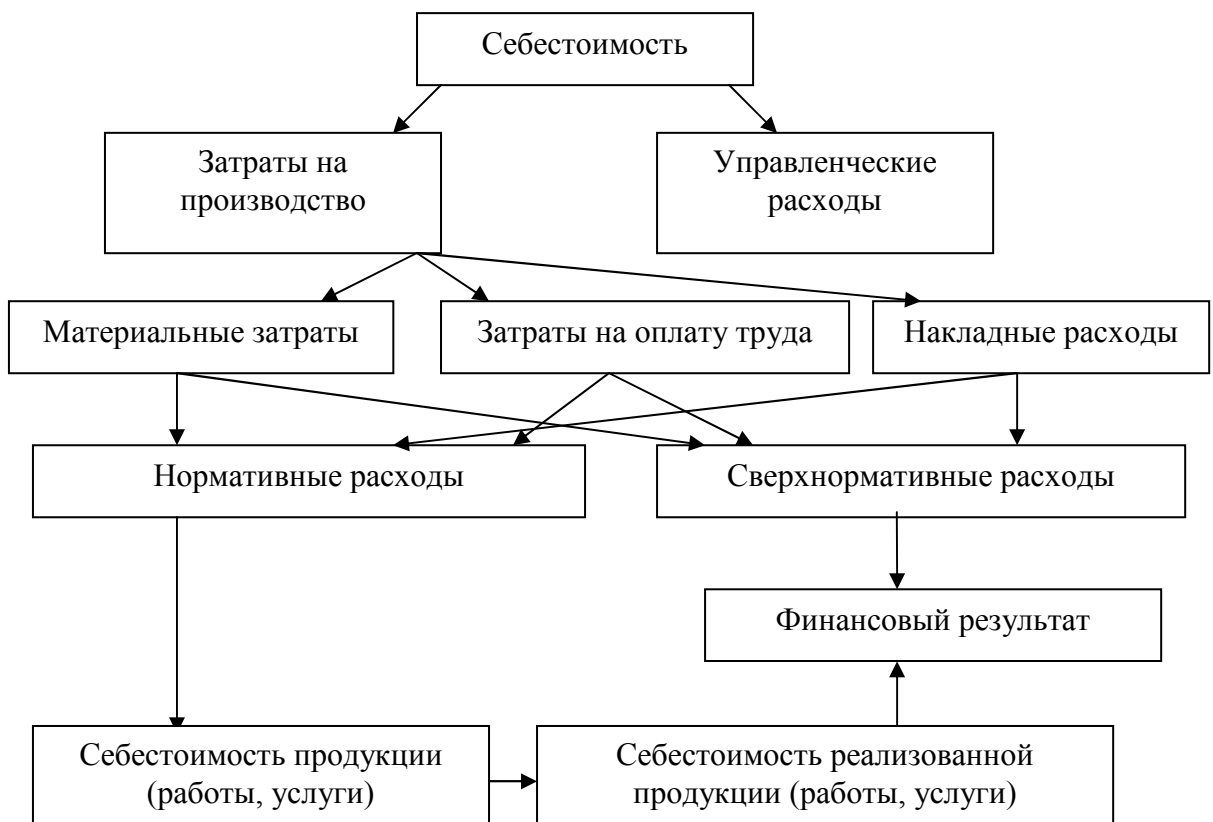


Рисунок 3.2.2 - Структура системы «стандарт-кост»

Определим себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «Стандарт-кост», таблица 3.2.2.

Таблица 3.2.2 - Себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «Стандарт-кост»

№ п/п	Показатель	Оказываемые услуги		
		Агрохимическое обследование почв, т. Га	Анализ кормов, т. Обр	Анализ пищевой продукции, т. Обр
1	Объем производства	48,9	1218	0,1
2	Нормативная себестоимость единицы продукции, руб.	375	299	405
3	Реализовано продукции	48,9	1218	0,1
4	Выручка, тыс. руб.	7327	1669,2	305,6
5	Себестоимость реализованной продукции (всего), тыс. руб.	199	2,2	2559
6	Отклонения от нормативного расхода ресурсов, тыс. руб.	1615	617	320
7	Финансовый результат, тыс.руб.	1061		

По результатам таблицы 3.2.2, нормативная себестоимость единицы продукции (работы, услуги) также на достаточно высоком уровне, потому как наблюдаются значительные отклонения от нормативного расхода ресурса, так по агрохимическому обследованию почв отклонение составляет 1615 тыс. руб., анализ кормов – 617 тыс. руб., анализ пищевой продукции – 320 тыс. руб.

Финансовый результат от объема выпущенной продукции составляет 1061 тыс. руб., что в 2,36 раза меньше, чем при использовании системы «директ-костинг».

Функциональная система «ABC-калькулирования» – это прогрессивная концепция, которая способна преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами.

Отсюда следует, что «АВС-калькулирование» выступает в качестве системы учета затрат и включает определение объектов затрат, классификацию и метод их распределения.

Это многофункциональная система, которая предназначена для разных целей, а не только для классификации затрат по объектам.

По способу распределения косвенных расходов все системы калькулирования себестоимости классифицируются следующим образом:

1. Система прямой калькуляции себестоимости;
2. Традиционные системы начисления затрат;
3. Системы функциональной калькуляции себестоимости.

При сравнении исследуемых систем, мы выявили, что:

- система «директ-костинг» характеризуется тем, что вообще не распределяет косвенные расходы по продукции, возмещая их из маржинального дохода (разность между выручкой от реализации продукции и прямыми затратами).

- традиционные системы начисления затрат, в свою очередь, включают более или менее сложный механизм распределения косвенных затрат по продуктам при помощи одного или нескольких условных показателей (баз распределения) и одного или нескольких этапов распределения. В состав традиционных систем входят позаказный и попередельный методы калькулирования себестоимости.

Система «АВС-калькулирования» также включает несколько промежуточных этапов распределения, поэтому с точки зрения сложности и техники расчетов этот метод недалеко ушел от наиболее современных вариантов традиционных систем.

Систему «АВС-калькулирования» можно представить в следующем виде, рисунок 3.2.3:

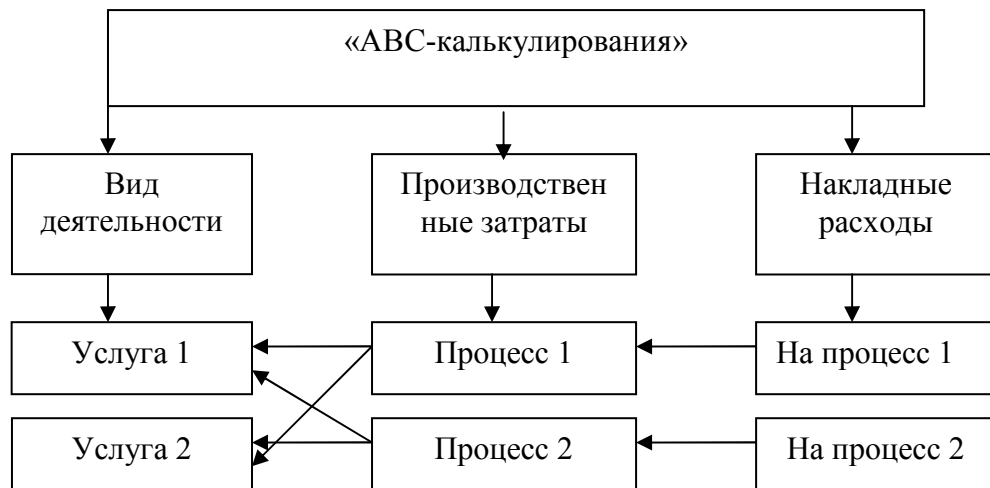


Рисунок 3.2.3 - Структура системы «ABC-калькулирования»

Определим себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «ABC-калькулирования» в АО АХЦ «Удмуртский», таблица 3.2.3.

Таблица 3.2.3 - Себестоимость продукции (работ, услуг) по системе «ABC-калькулирования»

№ п/п	Показатель	Оказываемые услуги		
		Агрохимическое обследование почв, т. га	Анализ кормов, т. обр	Анализ пищевой продукции, т. обр
1	Объем производства	48,9	1218	0,1
2	Производственная себестоимость единицы продукции, руб.	375	299	405
3	Реализовано продукции	48,9	1218	0,1
4	Выручка, тыс. руб.	7327	1669,2	305,6
5	Себестоимость реализованной продукции (всего), тыс. руб.	200	1,1	2103
6	Накладные расходы, тыс. руб.	1308		
7	Финансовый результат, тыс.руб.	3257		

По результатам таблицы 3.2.3, можно отметить, что значительно снизилась величина накладных расходов, которые составляют 1308 тыс. руб.,

что позволило получить организации максимальный финансовый результат - 3723,79 тыс. руб.

Принципиальная разница «АВС-калькулирования» от систем «директ-костинг» и «стандарт-кост» состоит в том, что на промежуточных этапах затраты аккумулируются не просто по местам возникновения, а по видам деятельности, составляющим, в свою очередь, бизнес-процессы. Это означает, что в АВС-калькулировании используется концепция цепочки ценностей.

Вторая принципиальная разница заключается в том, что между видами деятельности и объектами затрат прослеживается причинно-следственная связь, а не просто устанавливается формальный механизм перенесения затрат с использованием условных показателей.

Таким образом, использование систем «директ-костинг» и «стандарт-кост» может быть полезно для экономического субъекта, заинтересованного повышением эффективности управления затратами и прибылью, но наиболее эффективной системой всё же является функциональная система «АВС-калькулирования», поскольку она:

- позволяет анализировать затраты на продукт не только внутри, но и вне организации, включая в общую структуру затраты поставщиков и потребителей;

- проводит анализ элементов конструкции продукта, включающий в себя затраты на их изготовление и ценности добавляемых ими потребительских свойств в глазах потребителей;

- включает в себя расчет затрат на осуществление отдельных технологических операций и др.

Определение себестоимости производства единицы продукции является одной из основных задач управленческого учета, которую можно реализовать путем применения различных методик.

Спектр методик калькулирования затрат для различных управленческих целей все время расширяется, к рассмотренным нами системам

калькулирования себестоимости продукции можно смело добавить также методику таргет-костинга, или калькулирования по целевым затратам.

Применение различных методик поможет организации выбрать верное управленческое решение, направленное на повышение эффективности производства и деятельности организации в целом.

### **3.3 Совершенствование методики контроля затрат**

Большое значение в управлении затратами имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

При построении методики контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень их детализации;
- сроки представления отчетности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, то есть “привязать” систему контроля к центрам ответственности в организации.

Для того, чтобы система контроля затрат в организации была эффективной, необходимо выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, определить нормативные или плановые значения и вести постоянный контроль. В этом случае создается возможность своевременно выделять “узкие места” в планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения по их регулированию.

Концепция учета, анализа и контроля по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные подразделения в хозяйственной деятельности предприятия. [13]

В целях совершенствования методики контроля учета затрат для АО АХЦ «Удмуртский» предлагается следующее:

- разработать план контроля учета затрат,
- разработать программу контроля учета затрат.

Разработка плана контроля учета затрат, пошаговым методом - основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, и представлена в таблице 3.3.1.

Таблица 3.3.1 - План контроля учета затрат (пошаговый метод\*)

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
Шаг 1	Планирование проверки и проведение подготовительных работ	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 2	Оценка системы внутреннего контроля	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 3	Проверка документирования операций	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 4	Проверка обоснованности аналитического учета затрат	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 5	Проверка синтетического учета затрат	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 6	Анализ структуры и динамики себестоимости продукции (работ, услуг)	В течение отчетного периода	Афонова А. М.
Шаг 7	Подведение итогов проверки, составление заключения	В течение отчетного периода	Афонова А. М.

\* разработано автором работы

При планировании и выявлении нюансов деятельности экономического субъекта, которые требуют специальных знаний, необходимо учитывать внешние и внутренние факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность, методы и источники получения знаний о деятельности предприятия.

Далее разработаем программу контроля учета затрат, в которой будем также применять пошаговый метод с элементами этапности для более детальной и тщательной разработки процедуры контроля (таблица 3.3.2).



Таблица 3.3.2 - Программа контроля учета затрат (пошаговый метод\*)

№ п/п	Перечень процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы
1	2	3	4	5
<b>Шаг 1</b>	<b>Планирование проверки и проведение подготовительных работ</b>			
Этап 1 по шагу 1	Составление плана контроля учета затрат	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	
Этап 2 по шагу 1	Составление программы контроля учета затрат	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	
<b>Шаг 2</b>	<b>Оценка системы внутреннего контроля</b>			
Этап 1 по шагу 2	Изучение применяемых методов учета. Проверка правильности классификации затрат по элементам и статьям затрат.	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Приказ об учетной политике,
Этап 2 по шагу 2	Проверка наличия доступа к первичным документам и учетным регистрам.	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	устные опросы персонала,
Этап 3 по шагу 2	Проверка наличия лиц, несущих ответственность за точность отражения информации.	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	приказы, распоряжения
<b>Шаг 3</b>	<b>Проверка документирования операций</b>			
Этап 1 по шагу 3	Проверка качества первичной учетной документации.	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Накладные, требования, регистры учета
Этап 2 по шагу 3	Проверка правильности ведения накопительных и сводных регистров	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	
<b>Шаг 4</b>	<b>Проверка обоснованности аналитического учета затрат в организации</b>			
Этап 1 по шагу 4	Изучение номенклатуры статей.	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Регистры
Этап 2 по шагу 4	Проверка правильности определения объектов учета	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	аналитического и,
Этап 3 по шагу 4	Проверка учета затрат на оплату труда	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	синтетического учета
Этап 4 по шагу 4	Проверка расхода материальных ресурсов и правильности оценки материально-производственных запасов, отпускаемых на производство продукции (работ, услуг).	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	данные инвентаризации и проверок,

1	2	3	4	5
Этап 5 по шагу 4	Проверка правильности начисления амортизации и отнесения сумм на соответствующие объекты учета затрат	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	использования материальных ценностей
Этап 6 по шагу 4	Проверка правильности учета затрат на содержание основных средств	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	фонда оплаты труда
Этап 7 по шагу 4	Проверка правильности отнесения на затраты косвенных и накладных расходов	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	акты инвентаризации ОС
<b>Шаг 5</b>	<b>Проверка организации синтетического учета затрат</b>			
Этап 1 по шагу 5	Проверка соответствия данных аналитического учета данным синтетического учета	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Производственные отчеты,
Этап 2 по шагу 5	Прослеживание правильности корреспонденции счетов	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	регистры аналитического и синтетического учета,
Этап 3 по шагу 5	Проверка правильности списания калькуляционных разниц	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	бухгалтерская (финансовая) отчетность
<b>Шаг 6</b>	<b>Анализ себестоимости продукции (работ, услуг)</b>			
Этап 1 по шагу 6	Анализ структуры себестоимости продукции в динамике	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Утверждаемые плановые задания по себестоимости продукции, плановые и отчетные калькуляции и
Этап 2 по шагу 6	Сравнительный анализ фактических показателей себестоимости с показателями прошлых периодов	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	
<b>Шаг 7</b>	<b>Подведение итогов проверки</b>			
Этап 1 по шагу 7	Составление заключения по итогам проверки	В течение отчетного периода	Афонова А. М.	Рабочие документы контроля

*\* разработано автором работы*

План контроля учета затрат и программа контроля затрат могут по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе проверки для получения более точных результатов.

Рассмотрим «Шаг 2» программы контроля учета затрат - Оценка системы внутреннего контроля.

Для оценки системы внутреннего контроля организации АО АХЦ «Удмуртский», необходимо составить программу тестов средств контроля, на основании выделенных этапов, которые представляют собой информацию о функционировании системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета в организации.

С помощью данной оценки можно определить состояние внутреннего контроля, выявить наиболее уязвимые места, спланировать и скорректировать состав основных контрольных процедур – этапов.

Оценка системы внутреннего контроля приведена в таблице 3.3.3 вместе с результатом исследования системы внутреннего контроля.

Таблица 3.3.3 - Оценка системы внутреннего контроля АО АХЦ «Удмуртский»

Название средства контроля	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1	2	3	4
Контролируется ли главным бухгалтером корреспонденция счетов, с целью контроля полноты отражения в учёте всех осуществляемых хозяйственных операций и соответствия бухгалтерских проводок действующей методологии, и рабочему плану счетов	+		
Все финансово-хозяйственные операции отражаются в учёте только на основании первичных документов, составленных надлежащим способом?	+		
Есть ли доступ посторонних лиц к бланкам накладных, требованиям, табелям, учетным листам, договорам, актам выполненных работ?		+	Документы хранятся в бухгалтерии
Проверяется ли расхождение между данными первичных документов, форм учета труда и производственных отчетов (ведомостей)?	+		Ответственный - главный бухгалтер
Осуществляется ли проверка предварительной нумерации накладных, требований, табелей, учетных листов, актов для выявления отсутствующих или фиктивных (поддельных) документов?	+		Регистрируются в специальных журналах
Правильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям затрат?	+		

1	2	3	4
Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?	+		
Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные сводного учета и учета по сегментам?	+		Ответственный – гл. бухгалтер
Данные остатков по счетам синтетического учёта в Главной книге соответствуют остаткам по счетам в учётных регистрах?	+		Проверяются главным бухгалтером
Данные аналитического учёта соответствуют данным первичных документов и данным синтетического учёта?	+		Проверяются главным бухгалтером
В регистрах бухгалтерского учёта исходящие сальдо на конец отчётного периода соответствуют входящим сальдо на начало следующего отчётного периода?	+		Проверяются главным бухгалтером

По итогам тестов проверки состояния системы внутреннего контроля организации и бухгалтерского учета, в том числе и по операциям учета затрат можно сделать следующие выводы:

1) Для отражения хозяйственных операций используют рабочий план счетов, соблюдается порядок нумерации документов, к учету принимаются только надлежаще оформленные первичные документы;

2) В соответствии с выбранным методом учета затрат и калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг), исчисляется себестоимость продукции (работ, услуг) в целом по предприятию.

3) Ежемесячно проверяются записи в аналитическом и синтетическом учете, в том числе и по операциям учета затрат;

4) В конце отчетного периода главный бухгалтер рассчитывает себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);

5) В АО АХЦ «Удмуртский» отсутствует служба внутреннего контроля.

По результатам тестирования АО АХЦ «Удмуртский» наблюдается средний уровень системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, в том числе и по операциям учета затрат.

По результатам проверки можно сделать следующий вывод, что система внутреннего контроля в целом работает на достаточно высоком уровне.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

АО Агрохимцентр «Удмуртский» организован в 2007 году (Распоряжение Правительства Удмуртской Республики № 1183-р от 20 ноября 2006 года) на базе созданной в 1964 году в системе государственной агрохимической службы страны Удмуртской зональной агрохимической лаборатории и последующих её преобразований.

В результате написания выпускной квалификационной работы были рассмотрены теоретические аспекты учета и контроля затрат на выполнение услуг сельскохозяйственным организациям, организация учета затрат, определены пути совершенствования бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции (работ, услуг) в АО АХЦ «Удмуртский».

В 2015 год получено чистой прибыли 532 тыс. руб., что меньше по отношению с 2013 годом на 2%, и по отношению с 2014 годом на 28%. По сравнению с прошлым годом прибыль уменьшилась не смотря на увеличение выручки в связи с тем, что возросли материальные затраты по сравнению с прошлым годом их доля в структуре затрат на производство увеличилась на 4% (2015г.- 23%, в 2014 г.-19%).

Выручка от реализации продукции увеличилась на 15,6 %;

При рассмотрении показателей обеспеченности и эффективности использования основных средств можно отметить следующее, в течение анализируемого периода основные фонды использовались эффективно, причем фондоотдача в 2015 году по сравнению с 2013 годом возросла на 0,7 %, а по сравнению с 2014 годом на 15,88 %. Соответственно снизилась фондоемкость в 2015 году на 6,7 % по сравнению с 2013 годом.

Фондовооруженность увеличилась на 40,7 % - за счет увеличения и модернизации основных средств производства, это положительно сказывается на деятельности предприятия, так как от нее зависит техническая вооруженность, а, следовательно, и производительность труда.

Одним из показателей, характеризующих финансовое положение предприятия, является его платежеспособность, т.е. возможность наличными

денежными ресурсами своевременно погашать свои платежные обязательства. Оценка платежеспособности по балансу осуществляется на основе характеристики ликвидности оборотных активов, которая определяется временем, необходимым для превращения их в денежные средства. Чем меньше требуется для этого времени, тем выше ее ликвидность.

Значение коэффициента текущей ликвидности имеет тенденцию к снижению, но находится в норме.

Коэффициент абсолютной ликвидности также имеет тенденцию к снижению, и в 2015 году уже не соответствует норме.

Значение коэффициента быстрой (критической) ликвидности соответствует норме, но также имеет тенденцию к снижению в анализируемом периоде.

Анализ показателей свидетельствует, что предприятие в целом является платежеспособным.

Наличие собственных оборотных средств определяют степень платежеспособности и финансовой устойчивости организации, нормальным считается положительное значение показателя собственных оборотных средств, т.е. ситуация, когда оборотные активы превышают краткосрочные обязательства, в нашем случае значение составляет 4 350 тыс. руб. в 2015 году, что по сравнению с 2013 годом больше на 9,2 %.

АО АХЦ «Удмуртский» имеет абсолютную финансовую устойчивость, что гарантирует выполнение финансовых обязательств Общества перед контрагентами и государством.

Общество финансово не зависит от внешних кредитов и займов, основным источником формирования имущества является собственный капитал.

Коэффициент автономии (независимости) соответствует норме, но также замечено незначительное снижение этого показателя в пределах нормы

за анализируемый период, таким образом, в 2015 году 75 % имущества организации сформировано из собственных средств.

Коэффициент маневренности имеет тенденцию к увеличению в 2015 году по сравнению с 2013 годом на 5,2 %, и соответствует норме. Это означает, что предприятие полностью обеспечено средствами производства.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами характеризует наличие собственных оборотных средств у предприятия, необходимых для ее финансовой устойчивости.

Значение этого коэффициента соответствует норме, значит, собственных оборотных средств предприятию хватает для финансовой устойчивости.

Коэффициент финансовой зависимости соответствует норме, но наблюдается тенденция к увеличению, что может неблагоприятно сказаться на стремление организации нарастить объем собственных средств для обеспечения стабильности хозяйственной деятельности.

Для обеспечения финансовой устойчивости предприятие должно обладать гибкой структурой капитала, уметь организовать его движение таким образом, чтобы обеспечить постоянное превышение доходов над расходами с целью сохранения.

Таким образом, динамика показателей финансово-экономической деятельности за 2013 – 2015 годы свидетельствует о стабильном функционировании АО Агрохимцентр «Удмуртский».

В работе проведено исследования учета затрат на оказание услуг сельскохозяйственным организациям.

Синтетический учет затрат на производство продукции (работ, услуг) осуществляется по схеме учета затрат, которая состоит, из нескольких этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На первом этапе осуществляется отражение в учете всех произведенных первичных затрат на счетах учета затрат на производство.

На втором этапе осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению.

На третьем этапе в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На заключительном этапе, в результате последовательного выполнения предыдущих трех этапов на счете 20 «Основное производство» оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за месяц.

Собранные затраты позволяют определить фактическую себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), и для ее отражения применяется следующая бухгалтерская проводка с кредита счета 20 «Основное производство» списывается в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90.02 «Себестоимость продаж»).

Учет выпуска готовой продукции ведется по нормативной себестоимости без применения счета 40 «Выпуск продукции».

АО АХЦ «Удмуртский» ведет аналитический учет расходов по счетам 20, 23, 25 и 26.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить, тенденции изменения уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных (стандартных) и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции.

Анализ затрат показывает, что общее увеличение затрат составляет 16,4 % или 2 529 тыс. руб., при этом наибольшее увеличение в абсолютном значении наблюдается по элементу материальные затраты на 1 267 тыс. руб. или 44,8 %, затраты на амортизацию основных средств возросли на 193 тыс. руб. или 36,8 %.



Увеличение амортизационных отчислений связано с приобретением и модернизацией основных средств. Рост отчислений на социальные нужды объясняется увеличением уровня оплаты труда по сравнению с 2013 годом, а именно среднемесячная заработная плата одного сотрудника за отчетный год (26,7тыс. руб.) увеличилась по сравнению с 2013 годом (19,9 тыс. руб.) на 6,8 тыс. руб.

Рассмотрев организацию учета затрат в АО Агрохимцентр «Удмуртский», можно сделать следующие выводы:

- в организации используется котловой метод учета затрат и калькулирования себестоимости,
- деятельность предприятия построена на выполнение услуг по заявкам сельскохозяйственных организаций,
- бухгалтерский учет может предоставить информацию только о том, во что обошлось организации производство всей продукции (работ, услуг) в целом.

Таким образом, целью исследования заключается разработка рекомендаций по совершенствованию учета затрат по оказанию услуг сельскохозяйственным организациям.

Одним из условий решения этой проблемы является новый подход предприятий к сбережению и эффективному использованию ресурсов, основанный на применении прогрессивных технологий на всех этапах оказания услуг.

Эффективное осуществление учета расходов возможно на основе разработки и внедрения современных методик учета, контроля и анализа, формирующих его учетно-аналитическое обеспечение.

Наибольшую известность среди зарубежных систем управленческого учета по калькулированию себестоимости продукции получили системы; «директ-костинг»; «стандарт-кост» и функциональная система «ABC-калькулирования».

Основой нашего исследования послужило определение себестоимости оказания услуг, предоставляемые сельскохозяйственным организациям в АО АХЦ «Удмуртский» по предлагаемым системам учета затрат.

При сравнении исследуемых систем, мы выявили, что:

- система «директ-костинг» характеризуется тем, что вообще не распределяет косвенные расходы по продукции, возмещая их из маржинального дохода (разность между выручкой от реализации продукции и прямыми затратами).

- традиционные системы начисления затрат, в свою очередь, включают более или менее сложный механизм распределения косвенных затрат по продуктам при помощи одного или нескольких условных показателей (баз распределения) и одного или нескольких этапов распределения. В состав традиционных систем входят позаказный и попередельный методы калькулирования себестоимости.

Система «ABC-калькулирования» также включает несколько промежуточных этапов распределения, поэтому с точки зрения сложности и техники расчетов этот метод недалеко ушел от наиболее современных вариантов традиционных систем.

Финансовый результат по системе «стандарт-кост» от объема выпущенной продукции составляет 1061 тыс. руб., что в 2,36 раза меньше, чем при использовании системы «директ-костинг».

По системе «ABC-калькулирования» организация получила максимальный финансовый результат - 3723,79 тыс. руб., при том значительно снизилась величина накладных расходов, которые составили 1308 тыс. руб.

Таким образом, использование систем «директ-костинг» и «стандарт-кост» может быть полезно для экономического субъекта, заинтересованного повышением эффективности управления затратами и прибылью, но наиболее эффективной системой всё же является функциональная система «ABC-калькулирования», поскольку она:

- позволяет анализировать затраты на продукт не только внутри, но и вне организации, включая в общую структуру затраты поставщиков и потребителей;

- проводит анализ элементов конструкции продукта, включающий в себя затраты на их изготовление и ценности добавляемых ими потребительских свойств в глазах потребителей;

- включает в себя расчет затрат на осуществление отдельных технологических операций и др.

Определение себестоимости производства единицы продукции является одной из основных задач управленческого учета, которую можно реализовать путем применения различных методик.

Применение различных методик поможет организации выбрать верное управленческое решение, направленное на повышение эффективности производства и деятельности организации в целом.

Большое значение в управлении затратами имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

При построении методики контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень их детализации;

- сроки представления отчетности;

- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, то есть “привязать” систему контроля к центрам ответственности в организации.

Для того, чтобы система контроля затрат в организации была эффективной, необходимо выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, определить нормативные или плановые значения и вести постоянный контроль. В этом случае создается возможность своевременно выделять “узкие места” в

планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения по их регулированию.

Концепция учета, анализа и контроля по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные подразделения в хозяйственной деятельности предприятия.

В целях совершенствования методики контроля учета затрат для АО АХЦ «Удмуртский» предлагается использование плана и программы контроля учета затрат пошаговым методом для более детального контроля над затратами.

План контроля учета затрат и программа контроля затрат могут по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе проверки.

Необходимость формирования новых подходов к организации учетно-аналитического обеспечения расходов и недостаточная разработанность его методического обеспечения в учете, контроле и анализе обусловили выбор темы исследования.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 года № 402 ФЗ «О бухгалтерском учёте».
3. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях".
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н).
6. Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению".
7. Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Изд-во «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий», 2003.
8. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие / Р.А.Алборов. – 3-е изд., доп. и перераб. - М.: Изд-во Дело и Сервис, 2003.

9. Алборов Р.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учета и контроля в сельском хозяйстве / Р.А.Алборов, И.П.Селезнева, И.А.Селезнева. - Ижевск: Шеп ("Колос"), 2001.
10. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие / Р.А. Алборов. – М.: Изд-во Дело и Сервис, 2002.
11. Алборов Р.А. Информационно - управленческие аспекты производственного учета в льноводстве / Р.А. Алборов, С.В. Бодрикова, И.Ш. Фатыхов. – Ижевск: Шеп ("Колос"), 2000.
12. Алборов Р.А. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000.
13. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: Монография. — Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. — 108 с.
14. Безруких, П.С. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2009.– 576с.
15. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – 7-е изд., стер. / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2012. – 570 с.
16. Грищенко, О.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / О.В. Грищенко. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2006. – 420 с.
17. Друри К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс: учеб. для студентов вузов. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 735 с. - (Серия "Зарубежный учебник"). - Доп. тит. л. англ.
18. Ефремова А.А. Способы калькулирования себестоимости продукции: статья опубликована в журнале «Справочник экономиста» № 5, 2003г.
19. Землякова С.Н. Становление и развитие бухгалтерского управленческого учета в сельскохозяйственных организациях: Учебное пособие - доп. и перераб.(2-е изд.)/сост. С.Н. Землякова.: Изд-во Донской ГАУ, 2015.- 242с.

20. Золотухина А. Д., Методы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): статья опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ», № 2, 2009г.
21. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Экономистъ, 2011. – 618 с.
22. Карпова Т.П. Управленческий учет. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2010. – 350 с.
23. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2011. - 320 с.
24. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие / Г.В. Савицкая. — 7-е изд., испр. — Мн.: Новое знание, 2002. — 704 с. — (Экономическое образование).
25. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / А.И.Алексеева, Ю.В.Васильев, А.В., Малеева, Л.И.Ушвицкий. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 672с.
26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 592 с.
27. Ларионов А.Д. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях экономики: учеб. пособие /А.Д. Ларионов, А.В. Тедер, А.Э. Рыбакова. – Великие Луки: РИО ФГБОУ ВПО «ВГСХА», 2015. – 240 с. ISBN 978-5-8047-0057-8
28. Суханова Е.А. Проблема выбора метода учета затрат на производстве: Евразийский научный журнал № 8 2016г. [Электронный ресурс] Режим доступа <http://journalpro.ru/pdf-article/?id=4797>.
29. Суйц, В.П. Управленческий учет: учебник. – М.: Высшее образование, 2007. – 371 с.
30. Остаев Г.Я. Управленческий учет: учебник. Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012. - 284с.
31. Остаев Г.Я., Концевая С.Р. Экономический контроль за учетом затрат на производство продукции и переработку мяса на сельскохозяйственных

- предприятиях. Дата размещения статьи: 20.11.2015, [Электронный ресурс]  
Режим доступа - <http://lexandbusiness.ru/>.
32. Фролова Т.А. Экономика предприятия: Конспект лекций по курсу  
Экономика предприятия.2005г. 112 с.
33. Шеремет, А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет. – М.: ИД ФБК-  
ПРЕСС, 2009. – 510 с.
34. Шеремет, А.Д., Сайфуллин, Р.С., Негашев, Е.В. Методика финансового  
анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфуллин, Е.В. Негашев. – М.: ИНФРА-М,  
2009. – 208 с.
35. Организация и методика внутреннего контроля учета затрат в сельском  
хозяйстве, статья в журнале МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ, № 3 2015,  
стр. 93-108.
36. ВЕСТНИК Ижевской государственной сельскохозяйственной академии//  
Научно-практический журнал, № 4 (33) 2012, №1 (42) 2015, № 2 (47) 2016.
37. ВЕСТНИК Ижевской государственной сельскохозяйственной академии//  
Научно-практический журнал, № 3 (40) 2014, стр. 33, 56.
38. УСТАВ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА Агрохимцентр «Удмуртский»
39. <http://glavbuh-info.ru> Электронный ресурс.
40. <https://сельхозпортал.рф>.



## ПРИЛОЖЕНИЯ

Бухгалтерский балансна 31 декабря 2015 г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организац

ия

АО Агрохимцентр "Удмуртский"

по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика

ИНН

Вид

экономической

деятельности

Предоставление услуг, связанных с

производством

Сельскохозяйственных культу

по

ОКВЭ

Д

Организационно-правовая форма/форма

собственности

по

ОКОПФ/ОКФ

Открытое акционерное

С

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

по ОКЕИ

Коды

0710001

31 | 12 | 2015

05103348

1808207287

01.41.1

47 | 13

384 (385)

Местонахождение (адрес) 427007, Удмуртская Респ, Завьяловский р-н, Первомайский с, Ленина ул, дом № 2

Пояснение <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На <u>31 декабря</u>	На 31	На 31
		20 <u>15</u> г. <sup>3</sup>	декабря	декабря
			20 <u>14</u> г. <sup>4</sup>	20 <u>13</u> г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства	2768	2606	2809
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы	11	36	62
	Итого по разделу I	2779	2642	2871
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	409	339	392
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность	3229	1317	145
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)		3000	3000
	Денежные средства и денежные	3108	1703	1615

	эквиваленты			
	Прочие оборотные активы	5		
	Итого по разделу II	6751	6359	5152
	БАЛАНС	9530	9001	8023

Пояснение <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31 дека	На 31	На 31
		На _____ бря 20 <u>15</u> г. <sup>3</sup>	декабря 20 <u>14</u> г. <sup>4</sup>	декабря 20 <u>13</u> г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	4207	4207	4207
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( ) <sup>7</sup>	( )	( )
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал	198	171	134
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2724	2762	2513
	<b>Итого по разделу III</b>	<b>7129</b>	<b>7140</b>	<b>6854</b>
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	<b>Итого по разделу IV</b>			
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность	1891	1450	842
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства	510	411	327
	Прочие обязательства			
	<b>Итого по разделу V</b>	<b>2401</b>	<b>1861</b>	<b>1169</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>9530</b>	<b>9001</b>	<b>8023</b>

Отчет о финансовых результатах  
за Январь - декабрь 20 15 г.

		Дата (число, месяц, год)	Коды	
		Форма по ОКУД	0710002	
Организац ия	<u>АО АХЦ «Удмуртский»</u>	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	1808207287	
Вид экономической деятельности	<u>Предоставление услуг, связанных с производством Сельскохозяйственных культур</u>	по ОКВЭ Д	01.41.1	
Организационно-правовая форма/форма собственности		по ОКОПФ/ОКФ		
	<u>Открытое акционерное</u>	С	47	13
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	384 (385)	

Пояснени я <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Январь-	Январь –
		За <u>декабрь</u> 20 <u>15</u> г. <sup>3</sup>	За <u>декабрь</u> 20 <u>14</u> г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	18431	16031
	Себестоимость продаж	( 12994 )	( 10627 )
	Валовая прибыль (убыток)	5437	5404
	Коммерческие расходы	( )	( )
	Управленческие расходы	( 4937 )	( 4496 )
	Прибыль (убыток) от продаж	500	908
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению	360	92
	Проценты к уплате	( )	( )
	Прочие доходы	169	282
	Прочие расходы	( 310 )	( 384 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	719	698
	Текущий налог на прибыль	( )	( )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее	187	154
	Чистая прибыль (убыток)	532	744

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Январь-	Январь-
		За декабрь	За декабрь
		20 15 г. <sup>3</sup>	20 14 г. <sup>4</sup>
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>	532	744
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию		

## Отчет о движении денежных средств

за 2015 г.

		Коды		
		0710004		
		31	12	15
Организация	"АО АХЦ «Удмуртский»	Форма по ОКУД		
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)		
Вид экономической деятельности	Предоставление услуг, связанных с производством Сельскохозяйственных культу	по ОКПО		
Организационно-правовая форма/форма собственности	Открытое акционерное	ИНН		
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)		по ОКВЭД		
		по ОКФС/ОКФС		
		по ОКЕИ		
		47	13	384/385

Наименование показателя	Код	За год 2015 <1>	За год 2014 <2>
Денежные потоки от текущих операций	4110		
Поступления - всего		18354	15202
в том числе:			
От продажи продукции, товаров, работ и услуг	4111	18354	15202
Арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных	4112	-	

аналогичных платежей			
От перепродажи финансовых вложений	4113	-	
прочие поступления	4119		24
Платежи - всего	4120	(19395)	(14696)
в том числе:			
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	(4445)	(3102)
в связи с оплатой труда работников	4122	(10158)	(7340)
процентов по долговым обязательствам	4123	(-)	(0)
налога на прибыль организаций	4124	(0)	(0)
взносов в государственные внебюджетные фонды	4125	(0)	
иных налогов и сборов	4126	(0)	
прочие платежи	4129	(4792)	(4254)
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100	1041	506

форма 0710004 с. 2

Наименование показателя	Код	За год 2016 <1>	За год 2015 <2>
Денежные потоки от инвестиционных операций			
Поступления - всего	4210		140
В том числе:			
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211		140
от продажи акций других организаций (долей участия)	4212	1 000	
от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	4213	-	
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214	-	
прочие поступления	4219	-	
Платежи - всего	4220	(783)	(596)
В том числе:			
В связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4221	(783)	(596)
В связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	4222	(-)	(0)
В связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	(0)	(0)
процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость	4224	(-)	(0)

инвестиционного актива			
прочие платежи	4219	(-)	()
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200	(783)	(596)
Денежные потоки от финансовых операций			
Поступления - всего	4310	3363	92
В том числе:			
получение кредитов и займов	4311		
денежных вкладов собственников (участников)	4312	-	
от выпуска акций, увеличения долей участия	4313	-	
от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.	4314	-	
прочие поступления	4319	3363	92

Форма 0710004 с. 3

Наименование показателя	Код	За год 2016 <1>	За год 2015 <2>
Платежи - всего	4320	(134)	(54)
в том числе:			
собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	4321	(-)	()
на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	4322	(112)	(54)
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	4323	()	()
прочие платежи	4329	(22)	()
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	3229	38
Сальдо денежных потоков за отчетный период	4400	1 405	88
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450	1703	1615
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500	3108	1703
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	4490	-	