

**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

\_\_\_\_\_ Р.А. Алборов

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: «Учет и контроль затрат на производство продукции переработки молока (на примере ООО «Ильинское молоко» Малопургинского района Удмуртской Республики)»

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»  
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

С.Г. Белослудцева

Научный руководитель  
д.э.н., профессор

Р.А. Алборов

Рецензент  
к.э.н., доцент

З.А. Миронова

Ижевск 2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>4</b>
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПЕРЕРАБОТКИ МОЛОКА.....</b>	<b>6</b>
1.1 Теоретические положения учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока.....	6
1.2 Нормативное регулирование учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока.....	16
<b>2 ОРГАНИЗАЦИОННО - ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ИЛЬИНСКОЕ МОЛОКО».....</b>	<b>20</b>
2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации.....	20
2.2 Основные экономические показатели организации, оценка ее финансового состояния и платежеспособности.....	21
2.3 Состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.....	29
<b>3 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В ООО «ИЛЬИНСКОЕ МОЛОКО».....</b>	<b>31</b>
3.1 Задачи учета затрат на производство молочной продукции.....	31
3.2 Организация первичного учета затрат на производство молочной продукции.....	33
3.3. Организация и методика аналитического и синтетического учета затрат на производство молочной продукции.....	40
<b>4 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ.....</b>	<b>53</b>
4.1 Задачи контроля затрат на производство молочной продукции.....	53
4.2 Планирование контроля затрат на производство молочной продукции.....	56
4.3 Организация и методика проведения контроля затрат на производство молочной продукции.....	65
4.4 Оценка и порядок оформления результатов контроля затрат на производство молочной продукции.....	74
<b>ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>77</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>81</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>83</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Молокоперерабатывающие предприятия являются важной составляющей агропромышленного комплекса Российской Федерации и связующим звеном между сельскохозяйственными товаропроизводителями и покупателями молочной продукции. В структуре валовой продукции пищевой промышленности на долю производителей молочной продукции приходится от 18 до 22%.

Одной из приоритетных задач, является наращивание в АПК Российской Федерации производства молока и молочной продукции до уровня обеспечивающего продовольственную безопасность страны (не менее 90% от общего потребления населения). Решение данной задачи может быть осуществлена не только приостановлением спада численности молочного стада и ростом его поголовья, модернизацией технической базы животноводства, внедрением инновационно-инвестиционных проектов, но и необходимостью формирования и устойчивого развития в регионах рынков молока и молочной продукции, поскольку именно на рынке реализуются повседневные потребности населения в этих важнейших пищевых продуктах.

Обеспечение эффективного функционирования и развития производства молока и молочной продукции - важная часть продовольственного рынка страны, требует изучения и решения многих взаимосвязанных проблем, в том числе проблем учета и контроля затрат на производство молочной продукции, финансово - экономические показатели ее продажи, так как современный рынок должен быть регулируемый и социально – ориентированный, что является особенно актуальным в условиях развития рыночной экономики [43, с. 5].

**Цель и задачи исследования.** Целью выпускной квалификационной работы является изучение учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока и отражение пути их рационализации.

В соответствии с данной целью отражены основные задачи выпускной квалификационной работы:

- исследование теоретических основ учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока;

- оценка состояния экономической эффективности изучаемой организации, ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- изучение организации и методики учета и внутреннего контроля затрат на производство молочной продукции, отражение пути их рационализации.

**Предмет и объект исследования.** Объектом исследования выступает ООО «Ильинское молоко» Малопургинского района. Предметом исследования является учет и контроль затрат на производство продукции переработки молока.

**Основные результаты исследования, выполненные на защиту:**

- теоретические положения учета затрат на производство продукции;

- результаты анализа экономического состояния организации;

- предложения по рационализации учета и контроля затрат на производство молочной продукции.

**Теоретическим и методическим основам исследования** послужили труды отечественных и зарубежных экономистов, законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет и контроль в РФ.

Информационной базой для написания выпускной квалификационной работы послужили годовые отчеты организации, а также ее плановые и учетные данные, другие источники информации. В процессе исследования были использованы общенаучные и систематические методы: анализ, синтез, моделирование, экономико-статистический, принципы систематизации и обобщения теоретического и практического материала.

# **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПЕРЕРАБОТКИ МОЛОКА**

## **1.1 Теоретические положения учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока**

Молочная промышленность – отрасль пищевой промышленности, объединяющая предприятия по выработке из молока различных молочных продуктов. В состав промышленности входят предприятия по производству животного масла, цельномолочной продукции, молочных консервов, сухого молока, сыра, брынзы, мороженого, казеина и другой молочной продукции.

Молоко, если рассматривать его питательные свойства и их идеально сбалансированный состав, является самым совершенным видом продовольствия [21, с. 75]

В современных условиях хозяйствования, предприятиям любого сектора экономики необходимо применять методы учета затрат и калькулирования себестоимости, позволяющие обеспечить достижение оптимального уровня затрат на производство продукции. В связи с тем, что каждому методу учета затрат и калькулирования себестоимости присущи свои преимущества и свои недостатки, необходимо разработать такую методику учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которая позволит достичь конкурентных преимуществ за счет оптимизации затрат как на стадии производства, так и на предпроизводственной стадии. Согласно Соколову Я.В. и соавторам [53] современные методы учета затрат и калькулирования себестоимости «...дополняют возможности традиционных методов, действуют в сочетании с ними для обеспечения преимуществ и ключевых факторов успеха хозяйствующего субъекта в конкурентной среде», а по мнению Лоч М.В., Елгиной Е.А.

[42], они «...исправляют недостатки уже сложившихся моделей и вносят в них корректировки».

Костюкова Е.И. [42] отмечает, что «в условиях рыночной экономики методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции должны быть гибкими, простыми в применении и оперативными».

Под затратами на производство понимают себестоимость ресурсов, использованных в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг.

Система управления затратами необходима для успешной деятельности предприятия, так как информация о затратах используется для разработки стратегии развития, призванной обеспечить устойчивое преимущество перед конкурентами [56].

В своей работе Пухова Е.Ю. [51, с. 21] отмечает, что в настоящее время отсутствует единый подход к определению термина «затраты», «издержки», «расходы».

Тем не менее, концепцию затрат формулируют следующим образом: «затраты - обусловленная спецификой деятельности молокоперерабатывающего предприятия фактическая и прогнозируемая величина потребляемых ресурсов, исчисляемая в натуральном и стоимостном выражении, в соответствии с принятой методикой и ориентированную на поставленные цели и условия хозяйствования».

Издержками обращения молокоперерабатывающих предприятий можно назвать ту часть затрат на обычную деятельность предприятий, которая сопутствует процессам материально-технического снабжения и сбыта продуктов труда, т.е. формируемую на всём пути их прохождения от поставщика к покупателю согласно договорным условиям и в соответствии с технологическими операциями, составляющими указанные процессы. Синтезировав концепции издержек, считаем, что указанный термин становится адаптивным достоверному формированию данных производственного учета, если его позиционировать следующим образом: «издержки представляют собой расчетные обязательства

предприятия, представляющие собой стоимостное выражение приобретенных ресурсов, а также увеличение обязательств в отчетном периоде».

Понятие «расходы» Пухова Е.Ю. в своей научной работе определяет как уменьшение экономических выгод в результате выбытия части активов и (или) возникновения обязательств, обусловленное функционированием предприятия и приводящее к уменьшению его капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества), относимое к отчетному периоду».

К раскрытию содержание понятия «объект учета затрат» наиболее объективно подходят В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, П.С. Безруких, которые считают, что объектом учета затрат принято называть совокупность затрат на предприятии, сгруппированных для решения задач управления себестоимостью [33, с. 273].

Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова [13, с.37] считают, что необходимо создание специальной подсистемы бухгалтерского управленческого учета, основной целью в формировании методологии и методики познания предмета которого является необходимость всестороннего изучения фактов хозяйственной жизни организации.

Себестоимость продукции является одним из важнейших показателей хозяйственной деятельности перерабатывающих предприятий, отражающим их текущие затраты на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме, показывает, во что обходятся предприятию производство и продажа молочной продукции [29]. Без знания общего уровня затрат и их составных элементов невозможно планомерное ведение хозяйства, внедрение хозяйственного расчета, осуществление правильного их распределения, ценообразования, а также минимизации и оптимизации затрат. Основная цель учета затрат - выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления. Следует уделять внимание организации детализированного постатейного учета затрат

по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, а также организации аналитического учета затрат и выбора калькуляционных объектов [37].

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. 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. Под объектом калькулирования следует понимать тот объект, для которого необходимо исчислить фактическую себестоимость: некий продукт организации в целом, ее подразделений, технологических фаз, переходов, стадий, переделов и т.д. [30]. 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.

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 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 [57]. При существующем многообразии методов различные авторы предлагают их всевозможные группировки. 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 [17].

Главной составной частью бухгалтерского учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет затрат на производство продукции и анализ экономии или перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, нормами, сметами, планом. Основной целью бухгалтерского учета затрат на производство продукции является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. По определению проф. Шеремета А.Д. [58, с. 18]: «Производственный учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

Себестоимость продукции - это совокупность затрат предприятия в денежной форме на производство, в основе которой лежат издержки производства.

Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать без научно-обоснованной их классификации. Классификация затрат по тому или иному признаку одновременно лежит на основе организации учета и контроля производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе управленческих решений. В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам [13].

По экономическому содержанию А.М. Миневский издержки производства подразделяет на основные и накладные расходы. А.Ф. Галкин, А.Ф. Ширшов, А.П. Добровольский по данному признаку выделяют элементные и комплексные затраты [13].

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» [6] для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат:

материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Затраты в управленческом учете по отношению к объему произведенной молочной продукции можно подразделять на следующие группы:

- прямо-переменные затраты;
- косвенно-переменные;
- постоянные.

Данная классификация затрат позволяет надлежащим образом их учитывать, контролировать, а также оценивать эффективность произведения этих затрат по конкретным объектам производства, подразделениям - центрам ответственности (бригадам, цехам) [37].

Следует отметить, что в отечественном учете выделяются большое число признаков классификации, а в западном управленческом учете отсутствуют детальные классификации. Там принято выделять следующие элементы затрат: прямые затраты на материалы, прямые затраты на рабочую силу, другие прямые затраты, общехозяйственные расходы [13].

На российских молокоперерабатывающих предприятиях при принятии управленческих решений в основном применяются данные производственного учета. Остальная информация формируется специалистами самостоятельно без применения каких-либо методических разработок, под действием требований, предъявляемых руководством. Сущность управленческого учета затрат на производство молочной продукции можно характеризовать интегрированную информационно-контрольную подсистему предприятий молочной промышленности, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем развития.

Управленческий учет в целом можно представить как синтез управления и учета, дополняя управление, формируя информационный поток для контроля и принятия решения и основываясь на первичных учетных данных. Молочная промышленность в данной ситуации не является исключением, если не сказать

больше. Именно данная отрасль в настоящее время подвержена наиболее жесткой конкуренции [20, с. 194].

Одним из важнейших вопросов управленческого учета производственных затрат в молокоперерабатывающих организациях является решение проблем отнесения косвенных и накладных затрат на основные объекты производства и калькуляции в каждом подразделении (центре ответственности). От решения этой проблемы зависят достоверность исчисления затрат и себестоимости каждого вида полуфабриката и готовой продукции, объективность оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности, каждого вида произведенной продукции [18].

Указанную проблему можно решить путем организации учета издержек по местам их возникновения в непосредственной связи с носителями издержек. Места возникновения затрат можно подразделять на две группы: вспомогательные места возникновения издержек; основные места возникновения издержек [40, с. 24].

К затратам вспомогательных мест возникновения издержек относятся косвенные и накладные расходы, т.е. затраты на содержание вспомогательных производств и затраты по организации и управлению производством. К затратам основных мест возникновения издержек относятся основные прямые затраты на производство продукции переработки молока (прямая оплата труда, материальные затраты и прочие прямые технологические затраты). Для более обоснованного отнесения (списания) косвенных и накладных расходов с вспомогательными местами возникновения издержек по принадлежности, т.е. на соответствующие конкретные основные места возникновения издержек, требуется полная автоматизация учета затрат не только в централизованной бухгалтерии, но и во всех центрах ответственности. Кроме полной автоматизации учета затрат и применения специальной программы обработки данных, требуется также кодирование аналитических счетов учета затрат во вспомогательных и основных местах возникновения издержек [40, с. 24].

Основной задачей управленческого учёта является ответ на вопрос, в каком состоянии находится предприятие, как необходимо распределить имеющиеся ресурсы, чтобы повысить эффективность деятельности, а для каждой организации вопрос об улучшении её положения является самым важным и повсеместно актуальным.

Основной программный документ, который определяет целевые показатели развития молочной промышленности, – это Доктрина продовольственной безопасности. В ней продекларирована необходимость достижения самообеспеченности молочного рынка не менее 90 %. В соответствии с «Основными направлениями деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 года» установлено, что удельный вес молока и молочной продукции российского производства в их общем товарном объеме к 2018 г. должен быть не менее 85 %.

В настоящее время одним из резервов роста эффективности управления затратами на производство молочных продуктов является повышение стабильности производства и, как следствие, сокращение потерь сырья и готовой продукции при обеспечении устойчивого ее качества в течение всего технологического цикла. По мнению Котлячкова О.В., Денисова Н. Л. значительно повысить эффективность, рентабельность работы производственной структуры на молокоперерабатывающем предприятии можно не только за счет технического его перевооружения, но и более четкой его организации как системы, т. е. за счет интегрирования существующей технологической цепи в учетно-контрольную систему, основанную на учете затрат, контроле, планировании и бюджетировании.

Основной задачей в учете и контроле, а также управлении затратами является установление трех центральных элементов или основных областей: затраты по счетам, затраты по статьям и затраты по носителям [35, с. 33].

Молокоперерабатывающее предприятие считается сложной организационной структурой с отраслевыми особенностями, которые и оказывают определяющее влияние на методологию и организацию учета производственных за-

трат. Ввиду многообразия производственных направлений, большого ассортимента выпускаемой продукции выполняемые работы и затраты производятся в разных бизнес-единицах предприятия, что приводит к разграничению затрат по конкретным производственным единицам. Выбор конкретного содержания элементов системы учетно-контрольного обеспечения обуславливается целью управления. Центральным элементом системы является технологический процесс производства и переработки молока [20, с. 194].

Система первичного учета молочной продукции должна обеспечивать оперативный контроль выполнения заданий, программ (бюджетов) производства продукции. Кроме того, первичный учет в производстве молочной продукции должен снабжать объективной, достоверной и полезной информацией систему внутрихозяйственного контроля за рациональным использованием фонда оплаты труда и других материальных ресурсов, за своевременным и полным оприходованием продукции, а также систему управления производством по стратегии развития отрасли.

Первичный учет должен быть организован таким образом, чтобы на его основе управленческий персонал и прежде всего аппарат бухгалтерской службы мог анализировать ситуации и предупреждать возможные негативные явления (необоснованный перерасход средств, хищения, недостачи продукции и др.).

Повышение действенности контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в производстве продукции переработки молока обеспечивается путем оптимального сочетания методических возможностей документирования с технологическими особенностями отрасли, в связи с чем рациональная организация первичного учета в этой отрасли зависит от специалистов многих служб хозяйства, принимающих участие в оформлении и последующем движении соответствующих первичных документов в рамках установленного в хозяйстве графика и документооборота.

При этом соблюдение сроков составления и сдачи документов в бухгалтерию организации обуславливает необходимость определения должностных

лиц учетной, плановой, технологической и других служб, принимающих участие в составлении, подписании и сдаче документов, на последующие стадии их обработки [8].

Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Концевой Г.Р., Алборов А.А. в своей работе отмечают, что в современных условиях развития сельского хозяйства нашей страны возникает объективная необходимость повышения эффективности контроля за производством молочной продукции. Снижение себестоимости и повышение на этой основе рентабельности производства молочной продукции требуют надлежащей организации учета, внутреннего контроля затрат на производство и соблюдения методики калькулирования себестоимости продукции [44, с. 93].

Под организацией внутреннего контроля следует понимать комплекс мероприятий, направленных на рациональное сочетание его средств и методов с целью эффективного выполнения поставленных перед контролем задач, т. е. организация внутреннего контроля должна обеспечивать на основе применения наиболее рациональных форм и способов контроля получение документально обоснованных доказательств, необходимых для принятия руководством предприятия управленческих решений стратегического, тактического и оперативного характера [44, с. 96].

Основным источником информации для внутреннего контроля являются данные бухгалтерского учета и других видов учета, а также данные прогнозирования, планирования и других функций управления [43, с. 79–80].

Учет всех затрат в производстве молочной продукции осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Поэтому выборочно следует проверить:

- качество первичной учетной документации с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций;
- правильность ведения накопительных и сводных регистров (журналов учета работ и затрат; производственных отчетов; лицевых счетов по соответствующим видам производства и др.).

Учет должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (бригадам, цехам) о количестве и стоимости полученной продукции, трудовых, материальных и денежных затратах на производство и реализацию продукции [16, с. 158].

Система контроля любого предприятия представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Учет переработки молока на молочные продукты (сливки, масло сливочное, творог, кефир и т.п.) организуется в зависимости от размеров и характера производства. Если производство незначительное или не носит постоянного характера, то учет ведут укрупненно в целом по производству. Все затраты учитываются на одном аналитическом счете. Если же переработка молока в хозяйстве является постоянно действующим производством, учет затрат ведут по технологическим переделам: переработка молока на сливки, переработка сливок на масло и т.д., с открытием на каждый передел аналитического счета [8].

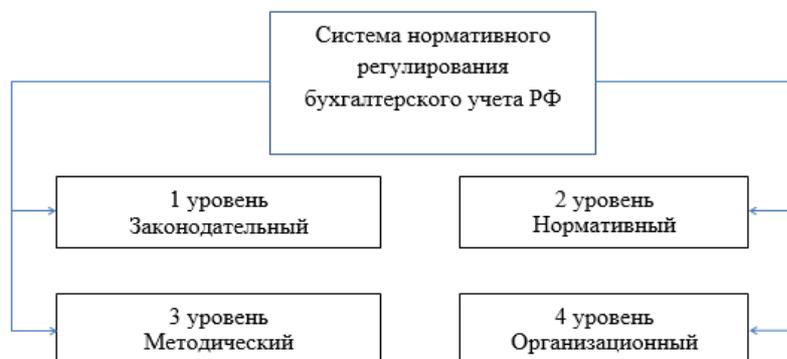
## **1.2 Нормативное регулирование учета и контроля затрат на производство продукции переработки молока**

Порядок организации бухгалтерского учета затрат и выхода молочной продукции разъясняются на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая его отраслевые особенности в перерабатывающей промышленности, установленные, в частности, Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций.

В современных условиях бухгалтерский учет затрат и выхода продукции должен достаточно гибко принимать во внимание организационные и технологические особенности, а также уровень специализации данной организации и

особенности управления процессами производства по стратегии развития данной отрасли.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России представлена нормативно-правовыми актами четырех уровней. Представим эту систему в общем виде на рисунке 1.1 [38].



**Рисунок 1.1 - Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ**

К первому уровню относятся:

- Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая;
- Налоговый кодекс РФ, части первая и вторая, включая 25 главу второй части НК;
- Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и др.

Документы данного уровня призваны обеспечить идентичное ведение учёта хозяйственных операций предприятия, своевременное составление и представление заинтересованным пользователям необходимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их обязательствах, доходах и расходах.

Во второй уровень входят система национальных бухгалтерских стандартов – Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). На данный момент принято 26 положений, которые регулируют принципы учета отдельных объектов (основных средств, материально-производственных запасов, доходов, расходов и др.), а также общие принципы учета и отчетности (составления учетной политики организации, нормирования расходов и доходов, условных фактов хозяй-

ственной деятельности и т. д.) Для учёта затрат применяют такие положения как:

- Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33н (ред. 06.04.2015),

- Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99г. № 43н (ред. 08.11.2010).

В третий уровень входят различного рода методические указания, рекомендации в основном Министерства финансов РФ, учитывающие, в том числе, и отраслевую специфику различных организаций. В сельском хозяйстве главным документом является Приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»[3].

Одним из важнейших документов третьего уровня является план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н.) Согласно инструкции по применению план счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. Для обобщения информации об учёте затрат организации предназначены счета раздела III «Затраты на производство»: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»[11, с.56].

Четвертый уровень включает внутренние распорядительные документы организации (учетную политику, график документооборота и др.).

При производстве и переработке молока хозяйства могут воспользоваться Федеральным законом от 12 июня 2008 г. № 88-ФЗ «Технический регламент на молоко и молочную продукцию».

Основные принципы формирования состава себестоимости определены в Налоговом кодексе РФ главе 25 «Налог на прибыль организаций». В статье 252 Налогового кодекса РФ указывается, что «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты». Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Таким образом, Налоговый кодекс РФ приравнивает понятие «расходы» и «затраты». Однако ни в главе 25, ни в части первой Налогового кодекса РФ определения расходов и затрат нет. Понятия «расходы» и «затраты» являются бухгалтерскими терминами, следовательно их определения следует искать в положениях по бухгалтерскому учету.

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 эффективно скажется на финансовом положении организаций [54, с. 292].

Основными законодательно-нормативными документами, регулирующие контроль затрат на производство молочной продукции являются документы регулирующие аудит этих затрат, а также внутренние положения по организации контроля в самих экономических субъектах.

## **2 ОРГАНИЗАЦИОННО - ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ИЛЬИНСКОЕ МОЛОКО»**

### **2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации**

Общество с ограниченной ответственностью «Ильинское молоко» начало осуществлять производственную деятельность с 31 марта 2004 года с выпуска питьевого пастеризованного молока классического и маложирного молока топленного. Общество является юридическим лицом частной формы собственности не имеющим филиалов и обособленных подразделений, действует на основании Гражданского кодекса Российской Федерации. Единственным участником Общества является его учредитель Иван Петрович Петухов.

Место нахождения Общества: 427824, Российская Федерация, Удмуртская республика, Малопургинский район, с. Ильинское.

ООО «Ильинское молоко» в своей деятельности руководствуется Уставом, законодательством Российской Федерации и Удмуртской республики и иными обязательными для исполнения актами законодательных и исполнительных органов власти.

Общество является юридическим лицом – коммерческой организацией, имеет в собственности обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности быть истцом и ответчиком в суде. ООО «Ильинское молоко» имеет самостоятельный баланс, расчетный счет и иные счета в банках; может создавать представительства и филиалы, участвовать в создании потребительских кооперативов.

Основные виды деятельности ООО «Ильинское молоко»:

- молоко пастеризованное;
- продукты кисломолочные (сметана, кефир, йогурт, ряженка, снежок);

- творог и творожные продукты;
- сыр твердый и мягкий.

Территория расположена в юго-восточной части Малопургинского р-на. ООО «Ильинское молоко» находится в 60 км от республиканского центра г. Ижевска и в 20 км от районного центра с. Малая Пурга на федеральной автодороге Ижевск – Елабуга, что обеспечивает непрерывную связь как с поставщиками сырья, так и с покупателями готовой продукции.

Цех по переработке молока построен на основании Постановления главы Администрации Малопургинского района УР № 320 от 21 августа 2003 года по проекту ГПИ «Ижагропромтехпроект», проектная мощность - 15 т/смену.

Устав утвержден Общим собранием участников ООО «Ильинское молоко» и зарегистрирован в Протоколе № 3 от 11 марта 2011 г. В организации принята учетная политика, утвержденная Приказом № 48. В учетной политике отражены вопросы организации учетной работы.

Органами управления Общества являются:

- общее собрание участников;
- ревизионная комиссия;
- исполнительный орган Общества – Генеральный директор.

Руководство организацией осуществляет собрание учредителей во главе с генеральным директором. Производственное направление - производство и реализация молочной продукции.

## **2.2 Основные экономические показатели организации, оценка ее финансового состояния и платежеспособности**

Экономические показатели деятельности организации включают довольно много отдельных компонентов. Эффективность работы организации можно определить путем анализа его финансово-экономического положения за ряд периодов хозяйственной деятельности. Основа для подобного анализа – бухгалтерский баланс ф. №1 и отчетность организации. Анализ экономических пока-

зателей деятельности организации проводится с целью получения данных об уровне развития предприятия, его эффективности. На основании этих данных делаются выводы о возможных путях улучшения работы предприятия и повышения его эффективности.

Для дальнейшего анализа деятельности ООО «Ильинское молоко» необходимо рассмотреть основные показатели деятельности организации приведенные в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности организации**

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 г. в % к 2014 г.
<b>А. Производственные показатели:</b>				
<b>1. Произведено продукции, т:</b>				
молоко пастеризованное	180	256	253	125,8
продукты кисломолочные	110	168	164	130,2
творог и творожные продукты	40	46	46	102,2
сыр твердый и мягкий	9	10	11	110
<b>2. Площадь земель, га</b>	<b>1100</b>	<b>1100</b>	<b>1100</b>	<b>-</b>
<b>Б. Экономические показатели:</b>				
<b>3. Выручка от реализации продукции (работ, услуг), тыс. руб.</b>				
	22957	66073	59824	260,6
<b>4. Себестоимость проданной продукции (работ, услуг), тыс. руб.</b>				
	21726	64942	57865	252,1
<b>5. Прибыль от продаж, тыс. руб.</b>				
	1231	1131	1959	159,1
<b>6. Прибыль,(- убыток) до налогообложения, тыс. руб.</b>				
	1051	994	1872	178,1
<b>7. Чистая прибыль (убыток), тыс.руб.</b>				
	540	339	1314	243,3
<b>8. Уровень рентабельности деятельности, %</b>				
	5,7	1,7	3,4	59,7

С 2014 по 2016 год в ООО «Ильинское молоко» наблюдается увеличение прибыли от продажи продукции на 59 %, что говорит о эффективной деятельности организации, наблюдается незначительное расширение деятельности. По данным таблицы видно, что значения себестоимости и выручки находятся почти на одном уровне. Это объясняется тем, что организация получает прибыль в малых количествах.

Производство продукции увеличилось в 2016 году по сравнению с 2014 годом: молоко пастеризованное на 25,8 %, продукты кисломолочные на 30,2 %, творог и творожные продукты на 2,2 % сыр твердый и мягкий на 10 %.

За исследуемый период уровень рентабельности к 2016 году уменьшился на 40,3 %, но наблюдается тенденция увеличения данного показателя. В целом, организация работает себе в прибыль.

Для характеристики эффективности использования основных средств применяют систему показателей, которая включает обобщающие и частные показатели. Понятие эффективного использования финансовых ресурсов, как и любых других видов ресурсов, включает в себя сопоставление количества и качества израсходованных ресурсов с количественным и качественным выражением достигнутых за соответствующий период результатов.

Уровень развития предприятия в значительной мере определяется его оснащенностью основными средствами производства, которая характеризуется показателями фондообеспеченности и фондовооруженности труда. Экономическая эффективность использования основных производственных средств оценивается путем сопоставления результатов производства с их стоимостью. С этой целью используется система показателей – фондоотдача и фондоемкость. Рассмотрим показатели эффективности использования ресурсов и капитала на примере ООО «Ильинское молоко» в таблице 2.2.

**Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала**

<b>Показатели</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2016 в % к 2014</b>
<b>А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств</b>				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. в т.ч. производственных	3148	2873	2598	82,5
2. Фондообеспеченность, тыс. руб.	286,2	261,0	236,0	82,5
3. Фондовооруженность, тыс. руб.	53,0	47,8	43,3	81,6
4. Фондоемкость, руб.	0,13	0,04	0,04	30,7
5. Фондоотдача, руб.	7,3	23,0	23,0	315,7
6. Рентабельность использования основных средств, %	17,2	11,8	50,6	294,1
<b>Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>				
7. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	5535	6888	7951	143,6

Продолжение таблицы 2.2

Показатели	2014	2015	2016	2016 в % к 2014
8. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	4,1	9,6	7,5	181
В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
10. Материалоотдача, руб.	1,3	1,16	1,22	93,8
11. Материалоемкость, руб.	0,63	0,85	0,82	130
12. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,09	0,02	0,04	44,4
13. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,95	0,98	0,96	101
Г. Показатели эффективности использования капитала				
16. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	11,8	8,0	14,2	-
17. Рентабельность собственного капитала, %	42,8	21,2	45,1	-
18. Рентабельность внеоборотных активов, %	17,2	11,8	50,6	-
19. Рентабельность оборотных активов, %	37,3	24,4	19,8	-

По данным таблицы 2.2 следует отметить, что происходит снижение эффективности использования материальных затрат. Чем лучше используются сырье, материалы и другие материальные ресурсы, тем ниже материалоемкость и выше материалоотдача. В ООО «Ильинское молоко» материалоотдача снизилась на 6,2 %, а материалоемкость выросла на 30 %.

Согласно показателю фондовооруженности, в 2014 году на одного работника приходилось 53 тыс. руб. основных средств, а в 2016 году – 43 тыс. руб., что на 18 % ниже. При этом наблюдается увеличение фондоотдачи, что говорит о эффективности использования основных средств. Согласно показателю фондоотдачи в 2014 году на 1 руб. основных средств было получено 7,3 руб. выручки, а в 2016 году 23 руб., что на 15 % выше.

Рентабельность собственного капитала показывает, сколько прибыли получает предприятие с каждого рубля собственного капитала. Видно, что дан-

ный показатель также имеет тенденцию к повышению на 23,9 % от предыдущего года.

Показатель рентабельности совокупных активов отражает эффективность использования всего имущества организации. В 2014 году рентабельность совокупных активов составлял 11,8 %, а в 2016 году – 14,2 %. Снижение показателя говорит о перенакоплении активов.

Эффективность использования мобильных средств отражает рентабельность оборотных активов. В 2016 году на долю данного показателя приходилось 19,8 %, что говорит о снижении на 17,5 %. Это объясняется необоснованным ростом оборотного капитала, что может быть следствием образования излишних запасов товарно-материальных ценностей, затоваренности готовой продукции, чрезмерным ростом дебиторской задолженности или денежных средств.

Для обеспечения воспроизводства основных производственных средств важное значение имеет изучение их состояния и использования. Состояние и использование основных производственных средств является важным фактором повышения эффективной деятельности организации.

Денежные средства организаций представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, в выставленных аккредитивах и особых счетах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

Рассмотрим движение денежных средств в ООО «Ильинское молоко» в таблице 2.3.

**Таблица 2.3 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.**

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 г. в % к 2014 г.
1	2	3	4	5
1. Поступление денежных средств – всего:	22183	67477	58187	262,3
в том числе:				
а) от текущей деятельности	15586	67477	55987	359,2
б) от инвестиционной деятельности	6597	-	-	-
в) от финансовой деятельности	-	-	2200	-

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
2. Расходование денежных средств – всего	22181	67477	58178	262,3
в том числе:				
а) в текущей деятельности	13790	66890	57576	417,5
б) в инвестиционной деятельности	-	-	-	-
в) в финансовой деятельности	8391	587	602	7,17
3. Чистые денежные средства – всего	2	0	0	-
в том числе:				
а) от текущей деятельности	1796	587	-1589	-88,5
б) от инвестиционной деятельности	6597	-	-	-
в) от финансовой деятельности	8391	587	1598	19,04
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	3	3	12	400

Анализируя таблицу 2.3 можно сказать, что поступление денежных средств в 2016 году увеличилось по сравнению с 2014 годом на 62,3 %. Величина денежных средств увеличивается в основном за счёт текущей деятельности организации. Расход денежных средств также повысился на 62,3 % по сравнению с 2014 годом. В основном, расходная часть увеличилась при осуществлении платежей поставщикам за сырье, материалы, работы, услуги

Чистые денежные средства организации в целом не увеличились по сравнению с 2014 годом.

Денежные средства характеризуют начальную и конечную стадии кругооборота хозяйственных средств, скоростью движения которых во многом определяется эффективность всей деятельности организации.

Из таблицы видно, что поступления денежных средств с трудом покрывают расходы. Поэтому у данной организации большой риск потерять одну из важнейших характеристик ее финансового положения – платежеспособности.

Под финансовой устойчивостью экономического субъекта следует понимать обеспеченность (достаточность – излишек или недостаток) его запасов и затрат источниками их формирования. Детализированный анализ финансового состояния организации можно проводить с использованием абсолютных и относительных показателей. Для глубокого анализа в дополнение к абсолютным показателям целесообразно рассчитывать ряд относительных показателей – фи-

нансовых коэффициентов [13, с. 433]. Рассмотрим показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости в таблице 2.4.

**Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации**

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2016 г. в % к 2014 г.
		2014 г.	2015 г.	2016 г.	
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq 2$	0,81	0,82	1,77	218,5
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,002	0,002	0,003	150,0
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 1$	0,36	0,49	1,53	437,1
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	_____	-1887	-1273	316	-
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	_____	-328	-302	2885	-
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:					
а) собственных оборотных средств	_____	-2699	-1829	-595	-
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	_____	-1140	-858	1974	-
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,27	0,38	0,32	118,5
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	2,65	1,66	2,17	81,9
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	-1,50	-0,80	0,11	-
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-1,30	-0,92	0,05	-
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	0,38	0,60	0,46	121,1
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	0,72	0,62	0,68	94,4

Оптимальное значение коэффициента финансовой зависимости определяется соотношением собственного и заемного капитала. То есть, нормальным считается коэффициент финансовой зависимости не более 0,6-0,7. Чем больше показатель, тем больше долгосрочных обязательств у компании и тем риско-

ваннее сложившаяся ситуация, которая может привести к банкротству фирмы, которая должна платить не только проценты, но и погашать основную сумму долга. Высокий уровень коэффициента означает также потенциальную опасность возникновения дефицита денежных средств. В нашем случае значение коэффициента говорит о том, что в ООО «Ильинское молоко» происходит уменьшение доли заемных средств и на 2016 год составляет 0,68. Тем не менее, необходимо снизить затраты, увеличить собственные источники их покрытия, иначе финансовое положение данного экономического субъекта из положения нормальной устойчивости может в будущем перейти к неустойчивому состоянию.

Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) на 2016 г. при норме 2 имеет значение 1,77. Данный коэффициент отклоняется от нормального значения, но при этом следует отметить, что за рассматриваемый период коэффициент текущей ликвидности вырос на 118,51 %. Это говорит об использовании в большей мере собственных источников. Коэффициент абсолютной ликвидности сохраняет значения ниже нормального, хотя и наблюдается незначительный его рост. Коэффициент быстрой ликвидности соответствует нормальному значению лишь в 2016 году, что характеризует повышение уровня кредитоспособности. В 2016 г по сравнению с 2014 г. этот уровень увеличился в 4 раза. Значение коэффициента автономии (независимости) немного ниже оптимального значения и к отчетному году составляет 0,32, это говорит о том, что имущество сформировано за счет заёмных средств организации.

Динамика коэффициента соотношения заемных и собственных средств свидетельствует о преобладании собственных средств над заемными в ООО «Ильинское молоко», что и служит признаком платежеспособности. Но к 2016 году наблюдается снижение данного показателя на 81,9 %. Однако этот коэффициент дает лишь общую оценку финансовой устойчивости. Коэффициент маневренности к 2016 году увеличился и составляет 0,11, но не соответствует нормальному значению. По данным таблицы на отчетную дату заметно снижение коэффициента соотношения собственных и привлеченных средств по срав-

нению с 2015 годом на 23 %. Таким образом можно сказать, что организация становится более зависимой от привлечённых средств.

Проведя экономический анализ показателей в ООО «Ильинское молоко» можно сделать вывод о том, что организация является рентабельной. Это говорит об использовании в большей мере собственных источников средств. Следовательно, стоимость основных средств за три года уменьшилась на 17,5 %. Поступления денежных средств повышаются (на 62 %). Вместе с тем увеличиваются и расходы на 62%, но при этом практически не окупаются.

### **2.3 Состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации**

Управлением ООО «Ильинское молоко» занимается директор. В его ведении находятся вопросы стратегического характера. Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет директор организации.

Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией организации, возглавляемой главным бухгалтером.

В ООО «Ильинское молоко» структура бухгалтерии состоит из отделов:

- расчетная группа, работники которой на основании первичных документов выполняют все расчеты по заработной плате и удержания из нее, осуществляет контроль за использованием фонда оплаты труда, ведет учет расчетов по отчислениям во внебюджетные фонды;
- главный бухгалтер осуществляет учет остальных операций, ведет Главную книгу и составляет бухгалтерскую отчетность;
- материальная группа, работник которой ведет учет приобретенных материальных ценностей, расчетов с поставщиками материалов, поступления и расходования материалов в разрезе мест их хранения и использования;
- экономист ведет учет денежных средств и расчетов с дебиторами и кредиторами.

Главный бухгалтер, возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Он подчиняется руководителю предприятия и несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер подписывает денежные документы и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства.

Аппарат бухгалтерии имеет непосредственное отношение ко всем подразделениям организации. Он получает от них те или иные данные, необходимые для осуществления учета. График документооборота в ООО «Ильинское молоко» не регламентирован.

На предприятии используется автоматизированная система бухгалтерского учета и отчетности – соответственно «1С: Бухгалтерия».

Для успешной деятельности ООО «Ильинское молоко», повышения уровня рентабельности, сохранения и приумножения его активов необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает внутренний контроль.

Внутренний контроль осуществляет ревизионная комиссия в составе 4 человек, избираемая общим собранием участников сроком на один год. Ревизор проводит проверки по поручению общего собрания, по требованию участника (участников), по собственной инициативе. Ревизор составляет заключение по годовым отчетам и балансам. Без заключения ревизора общее собрание не вправе утверждать баланс. Должностные лица обязаны по требованию ревизора предоставлять все необходимые бухгалтерские и иные документы, а также личные объяснения.

### **3 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В ООО «ИЛЬИНСКОЕ МОЛОКО»**

#### **3.1 Задачи учета затрат на производство молочной продукции**

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств во всех предприятиях, в том числе и в ООО «Ильинское молоко». В ходе этого процесса организация, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции, что в конечном итоге определяет финансовый результат ее работы.

Учет производственных затрат и исчисление себестоимости – важнейший участок в системе управления, оказывающий прямое влияние на непрерывное повышение технического уровня производства и его эффективность [8].

Себестоимость на производство продукции переработки молока представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и продажу [9].

В себестоимость продукции включаются: затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

- затраты, непосредственно связанные с производством молочной продукции, обусловленные технологией и организацией производства; затраты на подготовку и освоение производства;
- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и технике безопасности; расходы по управлению производством; расходы по набору рабочей силы, по подготовке и переподготовке кадров;
- расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой; расходы на рекламу включая участие в выставках, оплата услуг посреднических организаций и др.

Часть расходов, включаемых в себестоимость молочной продукции в ООО «Ильинское молоко», нормируется для целей налогообложения. В себестоимость включают полную сумму таких расходов, но при расчете налогооблагаемой прибыли к ее фактически полученной величине прибавляют расходы, произведенные организацией сверх норм.

В себестоимость также включаются потери от брака, потери от простоев, недостачи и потери материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы и др.

Основными нормативными документами, определяющими организацию учета производственных издержек, являются ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль», гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Глава 25 НК и ПБУ 18/02 дают право организации определить состав и объем затрат на производство, формирующих себестоимость продукции и прямо влияющих на финансовый результат его деятельности.

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием организацией находящихся в ее распоряжении основных производственных средств, производственных запасов и других ресурсов.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции;
- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
- исчисление (калькулирование) фактической себестоимости продукции;

- контроль за экономным использованием сырья, материальных и трудовых ресурсов;
  - проверка выполнения планов по себестоимости выявление резервов снижения себестоимости продукции;
  - предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений;
  - выявлении результатов производственной деятельности [5].
- Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:
- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
  - включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
  - группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов; согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;
  - обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
  - расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
  - максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т. д. [1, с. 88].

### **3.2 Организация первичного учета затрат на производство молочной продукции**

Все хозяйственные операции, связанные с процессами производства продукции переработки молока в ООО «Ильинское молоко» оформляются общеустановленными и специализированными формами первичных документов.

Первичные учетные документы в ООО «Ильинское молоко» принимаются к учету, если они оформлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а по документам, формы которых не предусмотрены в этих альбомах и утверждаемые организацией, должны содержать обязательные реквизиты.

Первичный учет затрат производства молочной продукции имеет большое значение для полного отражения производственных затрат, контроля соблюдения режима экономии, анализа окупаемости затрат на производство молочной продукции и, на этой основе, принятия управленческих решений по оперативному регулированию хода процесса производства.

Для учета затрат на производство молочной продукции в ООО «Ильинское молоко» используют следующие формы первичных документов:

Затраты средств труда фиксируют в документах начисления амортизации и отчислений в резервы на ремонт основных средств: ведомость начисления амортизаций и отчислений в резерв на ремонт по основным средствам (ф. № 48 – АПК) .

Лимитно-заборные карты (ф. М – 11, ф. № 269 – АПК) на получение материалов со склада в цех и на получение и отчет цеха о расходе материалов на готовую продукцию и ремонтно-эксплуатационные нужды в части получения материалов со склада заполняются одновременно. Отпуск материалов со склада в лимитно-заборной карте подтверждается подписью получателя, а также - подписью материально-ответственного лица - работника склада, отпустившего ценности.

Лимитно-заборная карта на получение материалов со склада предназначена для отпуска материалов со складов в цеха в пределах установленного лимита и служит оправдательным документом на списание материалов со склада. Составляется в одном экземпляре.

Лимитно-заборная карта на получение и отчет цеха о расходе материалов на готовую продукцию и ремонтно-эксплуатационные нужды предназна-

ется для учета движения материальных ценностей в цеху и состоит из трех разделов.

Первый раздел предназначен для установления лимита на выпуск продукции, для учета остатков материалов на начало месяца в кладовой цеха и в незавершенном производстве, для учета поступления материалов со склада в цех.

Второй раздел предназначен для учета расхода материалов на производство по норме и фактически; отклонений от норм расхода материалов; остатка материалов на конец месяца на складе цеха и в незавершенном производстве.

Третий раздел предназначен для обобщения, анализа отклонений по причинам и расшифровки их по видам сырья и материалов.

Лимитно-заборные карты являются отчетными документами склада, цеха, химучастка и других хозрасчетных подразделений и сдаются в бухгалтерию.

Требование-накладная (ф. № М- 11) применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами. Данная форма используется в том случае, когда в организации не установлены лимиты на отпуск материалов со складов.

Требование-накладная служит также для оформления операций по сдаче на склад остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее не были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Путевой лист грузового автомобиля форма 4-П – первичный документ, применяющийся для ведения учета работы грузового транспортного средства, а так же является основанием для начисления заработной платы водителю за выполненную работу.

Путевой лист грузового автомобиля составляется диспетчером организации или иным уполномоченным лицом. Затем документ выдается водителю транспортного средства, в журнале регистрации путевых листов делается соответствующая запись. Путевой лист сдается по окончании рабочей смены. Если осуществляется транспортировка товарно-материальных ценностей, в путевом

листе указываются номера товарно-транспортных документов. Товарные накладные прикладываются вместе с путевым листом.

Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляются Ведомостью учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (форма № МБ-8, ф. № 422 – АПК).

Основным документом по учету затрат труда работников является Наряд на сдельную работу. Начисление оплаты труда производится в основном за произведенную продукцию.

На основании зафиксированного выхода молочной продукции начисляется оплата труда в соответствии с действующими в организации расценками. Учет отработанного времени работниками ведут ежедневно по каждому работнику организации в Табеле учета рабочего времени (ф. № Т – 12, ф. № 140 – АПК).

Данные начисленной оплаты труда и отработанного времени из указанных документов в конце месяца переносятся в расчетно-платежную ведомость и накопительную ведомость учета затрат. Такая процедура переноса данных, а также проверки и обработки информации осуществляется в бухгалтерии организации [8].

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, водоснабжения и др.) включают в затраты на производство продукции переработки молока на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся: журнал учета затрат в ремонтной мастерской (форма № 36, ф. № 302 – АПК), накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301 – АПК), отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305 – АПК).

Журнал учета расхода сырья и выработки продукции (ф. № ЛБП – 13) применяется для оперативного учета поступивших и израсходованных за смену сырья и полуфабрикатов и их остатка на начало и конец смены, а также для учета выработанной и сданной на склад готовой продукции (ф. МХ – 18). Составляется работником цеха.

Акт на списание материальных ценностей применяется для списания материальных ценностей на производственные нужды, если не применяют лимитно-заборные карты. Акт составляется руководителем работ в одном экземпляре, сдается в бухгалтерию.

На производстве при обнаружении внутреннего (производственного) брака соответствующим структурным подразделением организации оформляется документ – акт о браке на производстве и передается сотрудниками в отдел бухгалтерии. Установленной формы рассматриваемого документа нет. Поэтому в ООО «Ильинское молоко» самостоятельно разрабатывает его форму.

В ООО «Ильинское молоко», на основании данных первичных документов о затратах на производстве молочной продукции, в цехах составляются производственные отчеты (лицевые) счета, которые сдаются в бухгалтерию организации. В бухгалтерии организации первичные документы и производственные отчеты (лицевые счета) служат основанием для введения аналитического и синтетического учета затрат по производству переработке продукции молока.

Учет переработки молока в ООО «Ильинское молоко» на молочные продукты (кисломолочные продукты, творог, сыр и т.п.) организуется в зависимости от размеров и характера производства. Переработка молока в ООО «Ильинское молоко» является постоянно действующим производством, и поэтому учет затрат ведут по технологическим переделам: переработка молока на кисломолочные продукты, переработка сливок на масло и т.д., с открытием на каждый передел аналитического счета.

Для ежедневного учета переработки молока и молочных продуктов на сепараторном цехе и других объектах переработки применяется Ведомость учета переработки молока и молочных продуктов (ф. N СП-27).

Ведомость составляется ежедневно в двух экземплярах заведующим (мастером) цеха и состоит из двух разделов. В первом разделе приводятся данные о поступлении молока в переработку: единица измерения, количество, жирность, всего жироединиц, цена, сумма, корреспондирующий счет. Во вто-

ром разделе данные о поступлении из переработки - отдельно по каждому из полученных видов продукции (молоко, творог, сыр и т.п.).

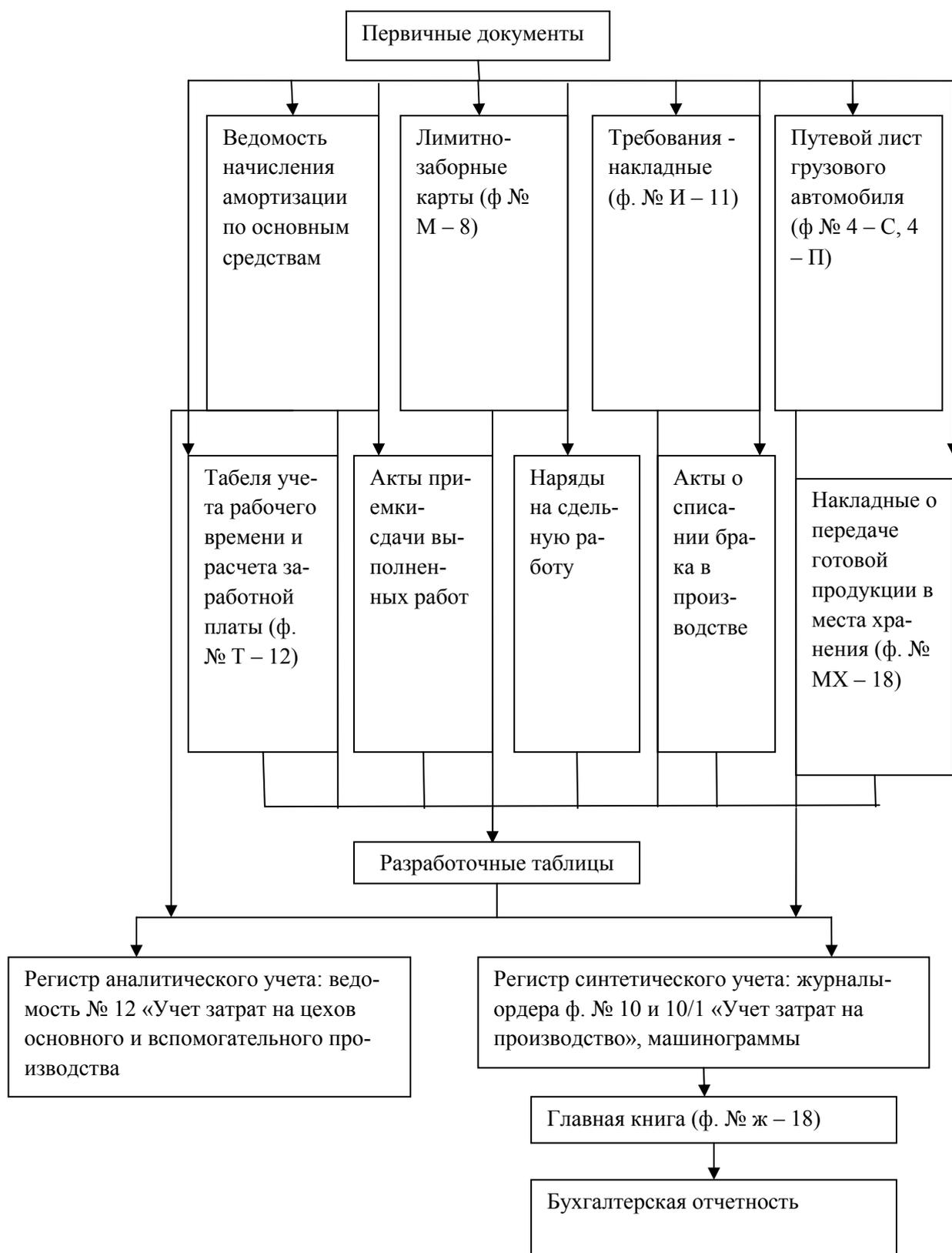
По истечении отчетного периода в соответствии с планом документооборота первый экземпляр ведомости с приложенными приходными и расходными документами сдается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерских регистрах учета переработки, движения молока и молочных продуктов. Второй экземпляр ведомости остается в цехе как документ, подтверждающий переработку соответствующего количества молока.

Оборотную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка работникам, занимающимся переработкой молока и молочных продуктов. Здесь же отражают расходование полученных продуктов. Схема движения бухгалтерской информации по счету 20 «Основное производство» по журнально-ордерной и автоматизированной форме бухгалтерского учета представлены на рисунке 3.1.

Методической основой ведения первичного учета затрат на производство молочной продукции в ООО «Ильинское молоко» являются положения и нормы законодательных и нормативных актов, и методических рекомендаций, регулирующих ведение бухгалтерского учета и отчетности; учетная политика хозяйствующего субъекта; унифицированные формы первичной учетной документации; специализированные отраслевые и внутрихозяйственные (локальные) формы учетной документации затрат на производство.

Правильная организация первичного учета затрат и выхода продукции в полной мере характеризует картину хода производственных процессов и результаты производства.

График документооборота является важнейшим организационным регламентом, обеспечивающим создание стройной системы организации бухгалтерского учета в хозяйстве. Он является средством обслуживания рабочего места и средством повышения качества работы службы бухгалтерского учета и финансовой деятельности.



**Рисунок 3.1. - Схема движения бухгалтерской информации по счету 20 «Основное производство»**

Документооборот в ООО «Ильинское молоко» не регламентируется должным образом, так как не обозначена ответственность специалистов за пол-

ноту оформления первичных документов, что может повлиять на введение аналитического и синтетического учета в организации, а также своевременного составления отчетности.

### **3.3 Организация и методика аналитического и синтетического учета затрат на производство молочной продукции**

Учет в организации должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (центрам ответственности) о количестве, качестве и себестоимости полученной продукции переработки, трудовых, материальных и денежных затратах на ее производство. Кроме того, учет на стадии производства должен давать прогнозную информацию о прибыльности или убыточности данного вида производства продукции [13].

Затраты в ООО «Ильинское молоко» на производство молочной продукции классифицируются по ряду признаков:

- по экономической роли – основные и накладные;
- по способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг – прямые и косвенные;
- по моменту отнесения на затраты: текущие – списываются на затраты по факту их осуществления; расходы будущих периодов – списываются тогда, когда будет произведена продукция (только долгосрочного характера); резервы предстоящих расходов – формируются до начала осуществления расходов путем включения в себестоимость.
- по отношению к объему производства – условно–постоянные и условно-переменные затраты [34].

Синтетический учет затрат на производство продукции переработки молока в ООО «Ильинское молоко» ведется в соответствии с принятыми статьями калькуляции на счете 20 «Основное производство». Счет 20 активный, калькуляционный; сальдо дебетовое означает остаток незавершенного производства.

Из производственного отчета подразделений информация переносится в сводный производственный отчет. Сводный производственный отчет также является регистром аналитического учета и ведется в целом по организации.

Синтетический учет ведётся в журнале-ордере № 10-АПК.

Записи в журнале-ордере производятся на основании производственных отчетов подразделений. Из журнала-ордера № 10-АПК записи производятся в главную книгу, а затем в баланс.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах на производство продукции и выхода этой продукции. В частности, этот счет в ООО «Ильинское молоко» используется для учета затрат по выпуску промышленной продукции.

В ООО «Ильинское молоко» для учета затрат при производстве продукции переработки молока применяют субсчет 3 «Промышленное производство» счета 20 «Основное производство», по дебету которого отражают затраты в соответствующих промышленных производствах, по кредиту - выход продукции.

В зависимости от вида производства и особенностей технологии в ООО «Ильинское молоко» применяют попередельный метод учета затрат и исчисление себестоимости продукции.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы в ООО «Ильинское молоко», связанные непосредственно с выпуском продукции переработки молока, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. (табель учета рабочего времени и расчеты заработной платы ф. № Т – 12). Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» (ф. № 36). Косвенные расходы, связанные с управлени-

ем и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» (форма № МБ-8). Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве» [25].

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством молочной продукции. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи».

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет в ООО «Ильинское молоко» по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции. На каждое производство открывают отдельный аналитический счет. Например, на маслодельном цехе при производстве сливочного масла выделяют несколько фаз: переработка молока на сливки, сливок на масло. Из молока, кроме того, вырабатывают сыры, а из обезжиренного молока – обезжиренный творог. Соответственно строят и аналитический учет.

На аналитических счетах в организации учитывают по переработке молока в молочные продукты затраты по следующей номенклатуре статей:

1. «Сырье для переработки»;
2. «Нефтепродукты»;
3. «Топливо и электроэнергия на технологические цели»;
4. «Работы и услуги сторонних организаций»;
5. «Оплата труда» (с разбивкой по видам начисления заработной платы);
6. «Отчисления на социальные нужды»;
7. «Содержания основных средств» (по видам затрат);
8. «Работы и услуги вспомогательных производств»;
9. «Налоги, сборы и другие платежи»;
10. «Прочие затраты»;
11. «Потери от брака»;

12. «Общепроизводственные расходы»;

13. «Общехозяйственные расходы».

В статье «Сырье для переработки» отражают стоимость сырья для переработки и материалов, которые образуют основу изготавливаемой продукции в данном промышленном производстве или являются необходимым компонентом при ее изготовлении. В ООО «Ильинское молоко» при производстве молочной продукции – молоко и молочные продукты.

Статьи «Нефтепродукты», «Топливо и электроэнергия на технологические цели» предназначены для отражения стоимости израсходованных нефтепродуктов, топливо (жидкого, твердого, природного газа) и электроэнергии (покупного) на технологические нужды при переработке продукции.

В статье «Работы и услуги сторонних организаций» учитывается стоимость оказанных услуг и выполненных работ подрядных организаций по переработке сырья (давальческого сырья), техническому обслуживанию оборудования и технологических процессов переработки и др.

В статье «Оплата труда» учитывают начисленную заработную плату (оплату труда) работникам, обслуживающим технологический процесс в данном виде промышленного производства, с указанием количества отработанных человеко-часов; отчисления сумм в резервы на оплату отпусков; начисленную оплату труда на операциях, сопутствующих технологическому процессу (подвозка и подноска сырья, материалов и тары к рабочим местам, мойка стеклопосуды и др.), а также расходы на выплату различных надбавок и доплат (за работу в ночное время, за сверхурочное время и др.).

В статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают отчисления на социальное страхование, в пенсионный фонд и на медицинское страхование пропорционально сумм оплаты труда работников производства молочной продукции [13].

В статье «Содержание основных средств» отражают затраты на обслуживание и эксплуатацию оборудования, амортизацию и затраты на ремонт основных средств. В составе затрат на обслуживание и эксплуатацию основных

средств учитывают оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, затраты на вспомогательные материалы и топливо, другие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств.

Амортизация и затраты на ремонт основных средств включают амортизационные отчисления и расходы на ремонт либо отчисления в резерв на ремонт по основным средствам, используемым в данном промышленном производстве: здания, сооружения, производственное оборудование, транспортные средства и т.п.

На эту статью в ООО «Ильинское молоко» относят также расходы по содержанию производственного и подъемно – транспортного оборудования, цехового транспорта по внутрицеховому перемещению грузов, расход мелкого инвентаря, инструментов и приспособлений.

В статье «Работы и услуги вспомогательных производств» учитывают работы и услуги, предоставленные собственными вспомогательными производствами: расход воды на технологические цели, холода на замораживание, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции. Услуги собственных вспомогательных производств отчетного периода списывают по плановой себестоимости работ с корректировкой в конце отчетного периода до фактической.

Статья «Налоги, сборы и другие платежи» предназначена для отражения расходов финансовых ресурсов (налогов, включаемых в себестоимость продукции, других финансовых расходов).

Статья «Прочие затраты» выделяется для учета расходов, не включенных в предыдущие статьи. Сюда относят расходы на техническую пропаганду и стандартизацию, расход спецодежды и обуви, выдаваемых рабочим промышленных производств, затраты на тару и упаковку продукции.

По статье «Потери от брака» отражается стоимость окончательно забракованной продукции, сырья и материалов, испорченных при наладке оборудования или сверх установленных норм, а также расходы по исправлению брака. Браком в производстве считается продукция, полуфабрикаты и работы, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам или техниче-

ским условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или же могут быть использованы лишь после исправления. Предварительно затраты на исправление брака, как и стоимость самого брака, накапливаются на счете 28 «Брак в производстве». На данную статью относят также недостачи материальных ценностей, принятые за счет организации, и потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

Последние две статьи «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» предназначены для отражения затрат на организацию и управление производством в цехах (цеховые расходы), а также общехозяйственные расходы в установленном порядке, отнесенные на данную статью. Предварительно эти расходы накапливаются постатейно на соответствующих счетах и сюда относятся комплексно.

В ООО «Ильинское молоко» расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат) приведены в приложении Г.

В результате совершения затрат в ООО «Ильинское молоко», связанных с производством молочной продукции, делается бухгалтерская запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов: 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 02 «Амортизация основных средств».

Готовую продукцию, полученную из производства, приходят в течение отчётного периода по плановой себестоимости. Это оформляется следующими записями: дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство». Забракованную готовую продукцию оформляют записью: дебет счета 28 «Брак в производстве», кредит счета 20 «Основное производство».

В конце отчётного периода в ООО «Ильинское молоко» исчисляют фактическую себестоимость готовой молочной продукции. После этого плановую

оценку продукции, полученной из производства, доводят до фактической путём списания калькуляционной разницы дополнительной записью или методом «красного сторно».

На предприятии существует определенный порядок закрытия счета 20 «Основное производство». Исчисление фактической себестоимости отдельных видов молочной продукции производится в конце отчетного квартала на основании отчетных данных на производство и выходе продукции из производства. Методы калькуляции зависят от технологии и организации производства. Объекты калькуляции устанавливаются в соответствии с видами вырабатываемой продукции с учётом наименования, качества, вида тары.

Регистрационный журнал хозяйственных операций за отчетный период представлен в таблице 3.1.

**Таблица 3.1 - Регистрационный журнал хозяйственных операций за 2016 г.**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Приняты к оплате счета за поставленное на завод молоко	82700	10	60	Накладная, счет-фактура
2	Приняты к оплате счета за вспомогательные материалы	19030	10	60	Накладная, счет-фактура
3	Списывается молоко, израсходованное на выработку молочной продукции	786230	20	10	Лимитно-заборная карта, акт
4	Отпущены в цех и израсходованы вспомогательные материалы	209030	20	10	Лимитно-заборная карта, акт
5	Начислена оплата труда работникам основного производства	795100	20	70	Наряд на сдельную работу

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
6	Произведены отчисления на социальные нужды работников основного производства	238500	20	69	Бухгалтерская справка, расчет
7	Списывается электроэнергия на технологические цели и освещение цельномолочного цеха	20720	20	60	Счет-фактура
8	Списываются затраты на содержание холодильных установок	82000	20	23	Ведомость списания
9	Списаны затраты по ремонту оборудования цеха цельномолочной продукции подрядной организацией	14750	20	60	Акт, счет-фактура
10	Начислена амортизация по объектам основных средств основного производств	275000	20	02	Ведомость начисления амортизации по ОС
11	При производстве молочной продукции в цехе были получены возвратные отходы (молоко обезжиренное вычитается из стоимости сырья)	2300	10	20	Накладная
12	Списываются общехозяйственные расходы на производство продукции	2075000	20	26	Ведомость распределения
13	Приходится от производства продукция: - молоко пастеризованное - кисломолочные продукты, - творог и творожные продукты, - сыр твердый и мягкий	910100 930500 667400 319000	43 43 43 43	20 20 20 20	Накладная

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
14	Отпущена со склада на продажу молочная продукция: - молоко пастеризованное - кисломолочные продукты, - творог и творожные продукты, - сыр твердый и мягкий	910100 930500 667400 319000	90 90 90 90	43 43 43 43	Товарно-транспортные накладные
15	Оплачены счета поставщиков за поставленное на завод молоко	82700	60	51	Выписка банка
16	Оплачены счета поставщиков за вспомогательные материалы	19030	60	51	Выписка банка

Калькуляционной единицей является 1 кг или 1 тонна продукции. Данные о фактических затратах берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство». К исчислению себестоимости продукции приступают после закрытия счетов: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». Себестоимость возвратных отходов не калькулируется, возвратные отходы оцениваются по ценам возможной реализации или использования. При исчислении фактической себестоимости продукции стоимость возвратных отходов из общей суммы фактических затрат на производство вычитается. Оставшаяся сумма затрат делится на количество полученной готовой продукции из производства. В результате получают фактическую себестоимость продукции [27].

Исчисление себестоимости продукции переработки молока в ООО «Ильинское молоко» приведено в таблице 3.2.

**Таблица 3.2 - Исчисление себестоимости продукции переработки молока в ООО «Ильинское молоко»**

Показатели	Количество, т	Затраты на производство, тыс.руб.	Себестоимость 1 кг продукции, руб.
Получено за год:			
а) молоко пастеризованное	253	9101	35,97
б) продукты кисломолочные	164	9305	56,74
в) творог и творожные продукты	46	6674	145,1
г) сыр твердый и мягкий	11	3190	290,0
Итого:	-	28270	-

Из данной таблицы 3.2 следует, что в организации при калькулировании себестоимости продукции затраты между всеми видами продукции распределяют пропорционально стоимости каждого вида продукции в оценке по рыночным ценам. Считаем, что такая методика калькулирования себестоимости молочной продукции не является научно-обоснованной. Поэтому, предлагаем распределять производственные затраты между видами полученной молочной продукции пропорционально содержанию в каждом виде продукции жира.

В таблице 3.3 приведено распределение производственных затрат между видами полученной молочной продукции пропорционально содержанию в каждом виде продукции жира.

**Таблица 3.3 - Распределение производственных затрат между видами полученной молочной продукции пропорционально содержанию в каждом виде продукции жира**

Показатели	Количество, т	Содержание жира			Затраты на производство, тыс.руб.	Себестоимость 1 кг продукции, руб.
		в 1 кг	всего	в % к общему		
Получено за год:						
а) молоко пастеризованное	253	3,2	8,1	42,8	12099,5	47,8
б) продукты кисломолочные	164	2,5	4,1	21,7	6134,6	37,4
в) творог и творожные продукты	46	5,0	2,3	12,3	3477,3	75,6
г) сыр твердый и мягкий	11	40	4,4	23,2	6558,6	596,2
Итого:	-	-	18,9	100	28270	-

Данные 3.4 показывают, что при распределении затрат между видами молочной продукции по содержанию в них жира, получаем более объективное и точнее показатели себестоимости этих видов продукции с учетом их качества.

Также в ООО «Ильинское молоко» предлагаем исчислять себестоимость видов молочной продукции путем распределения затрат на объекты калькулирования не только по содержанию жира в продукции, но и содержанию белка, жиρο-белковых единиц, энергетической ценности, стоимости продукции по рыночным ценам [17, с. 54].

Более объективные результаты калькулирования себестоимости продукции получаются при распределении затрат между видами продукции пропорционально энергетической ценности этой продукции, а также ее стоимости по рыночным ценам. Близко к этим двум методам по объективности показателей себестоимости стоит метод, при котором затраты распределяются между видами полученной продукции пропорционально содержанию в ней жиρο-белковых единиц. При этом жиρο-белковые единицы определяются по формуле:

$$\text{Жб} = (\text{Жс} + (\text{К} \times \text{Бс})) : 2,$$

где Жб – количество жиρο-белковых единиц в единице натуральной продукции; Жс – содержание жира в единице натуральной продукции; Бс – содержание белка в единице натуральной продукции; К – коэффициент соотношения жира и белка в единице натуральной продукции.

Все приведенные варианты калькулирования могут быть использованы на практике для различных целей. Последние три метода годятся как для оценки запасов готовой продукции, так и оценки эффективности производства того или иного вида продукции [17, с. 69].

Для внедрения в ООО «Ильинское молоко» различных прогрессивных методов производственного учета затрат, систем управленческого учета предлагаем распределять элементы и статьи затрат по примеру таблицы 3.4.

При построении номенклатуры статей затрат, кроме их удельного веса, необходимо учитывать роль и значение затрат в формировании себестоимости продукции, их связь с технологией производства и потребности в информации

всей системы управления организации. В связи с этим целесообразным является анализ и обоснование порядка построения статей затрат в организациях.

**Таблица 3.4 – Элементы и статьи учета затрат на производство молочной продукции**

№ п/п	Элементы и статьи затрат	В финансовом учете в целом по организации	В управленческом учете	
			по отдельным центрам ответственности	по организации в целом
1.	Материальные затраты:	+	-	-
	- основное сырье	-	+	+
	- вспомогательное сырье	-	+	+
	- полуфабрикаты	-	+	+
	- прочие материалы	-	+	+
2.	Оплата труда:	+	-	-
	- основная	-	+	+
	- дополнительная	-	+	+
3.	Работы и услуги:	+	-	-
	- электроснабжения	-	+	+
	- водоснабжения	-	+	+
	- газоснабжения	-	+	+
	- теплоснабжения	-	+	+
	- холодоснабжения	-	+	+
	- прочие работы и услуги	-	+	+
4.	Затраты на содержание основных средств:	+	-	-
	- амортизация	-	+	+
	- арендная и лизинговая плата	-	+	+
	- прочие затраты	-	+	+
5.	Непроизводительные расходы:	+	-	-
	- потери от брака	-	+	+
	- прочие непроизводительные расходы	-	+	+
6.	Организационно-управленческие и страховые расходы:	+	-	-
	- общецеховые	-	+	+
	- общехозяйственные	-	-	+
	- страховые платежи	-	-	+
	Итого затраты, формирующие расходы и себестоимость	Расходы организации на уровне процесса производства	Себестоимость продукции центра ответственности	Себестоимость продукции в целом по организации

Приведенный перечень элементов и статей затрат является гибким для адаптации применительно ведения учета затрат и их обобщения по технологическим переделам, центрам ответственности, местам возникновения, видам продукции, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства [17, с.53].

Одним из важнейших вопросов управленческого учета полных произведенных затрат в производственных организациях является решение проблем отнесения косвенных и накладных затрат на основные объекты производства и калькуляции в каждом подразделении (центре ответственности).

От решения этой проблемы зависят:

- достоверность исчисления затрат и себестоимости каждого вида полуфабриката и готовой продукции;
- объективность оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности, каждого вида произведенной продукции;
- полное применение в данном предприятии системы мотивации и стимулирования труда трудовых коллективов подразделений организации.

Указанную проблему предлагаем решить путем организации производственного учета затрат по местам их возникновения в непосредственной связи с носителями издержек. Место возникновения затрат – это участок (производственный или вспомогательный) организации, который отличается по своей самостоятельной деятельности.

## **4 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ**

### **4.1 Задачи контроля затрат на производство молочной продукции**

Цель контроля учета затрат на производство — проверка правильности учета издержек производства, проверка правильности и законности действий должностных лиц, соответствие учета выхода продукции предприятия требованиям нормативных документов.

В связи с этим основными задачами контроля затрат на производство является:

- проверка и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;
- проверка правильности включения в себестоимость отдельных видов расходов, в том числе нормируемых;
- проверка качества инвентаризаций незавершенного производства;
- проверка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат;
- проверка полноты учета выпуска молочной продукции;
- проверка правомерности применения методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- арифметический контроль показателей себестоимости по данным бухгалтерского учёта.

Источниками информации для проведения контроля затрат на производство продукции являются первичные документы и учетные регистры аналитического и синтетического учета: карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчету амортизации основных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйствен-

ных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) по инвентаризации незавершенного производства; ведомость сводного учета затрат на производство; журналы-ордера, машинограммы по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и т.д., Главная книга [26, с. 120].

Контроль производственных затрат — трудоемкий процесс, требующий от ревизоров знания помимо множества нормативных и инструктивных материалов также и особенностей исчисления себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйственной деятельности. Поэтому, до начала документальной проверки ревизорам необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. Следует также проанализировать сильные и слабые стороны внутреннего контроля процесса производства и затрат [7].

Учитывая сложность и комплексный характер учет затрат на производство молочной продукции особо важно оценить систему внутреннего контроля в проверяемой организации. Наиболее важными при проверки являются следующие вопросы:

- проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений;
- проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, нарядов и т.д., используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов;
- проверяется ли соответствие первичных документов на отпуск материалов, по учету труда и производственных отчетов;
- установлены ли нормативные затраты и как регулярно осуществляется их пересмотр;
- соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство;
- производится ли инвентаризация незавершенного производства;

– составляются ли и как контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов.

Для оценки системы бухгалтерского учета при проведении контроля затрат на производство необходимо выяснить:

- правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции;
- соответствует ли выбранный метод учета затрат на производство особенностям производства и как соблюдается он на практике;
- обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение;
- как организован учет потерь от брака;
- установлены ли и как соблюдаются методы списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- разработана ли схема сводного учета затрат на производство;
- отвечает ли учет затрат принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- с какой периодичностью сверяются данные аналитического учета затрат на производство и т.д. [28].

Все источники информации, используемые в контроле учета затрат на производство продукции, можно разделить на 6 групп:

1. Первичные документы: лимитно-заборная карта – ф. М-8; требование-накладная - ф. М-11; расчетно-платежная ведомость – ф. Т - 49; ведомость расчета амортизации.

2. Сводные учетные документы (применительно к журнально-ордерной форме учета): расчетные ведомости.

3. Регистры аналитического учета: ведомость учета затрат цехов - ф. 12.

4. Регистры синтетического учета: журналы-ордера № 10, 10/1, главная книга

5. Бухгалтерская отчетность: бухгалтерский баланс ф. №1; приложение к бухгалтерскому балансу – ф. №5;

6. Внеучетная документация: договоры; приказы; протоколы; акты налоговых проверок; акты ревизии [6]

#### **4.2 Планирование контроля затрат на производство молочной продукции**

Основными законодательно-нормативными документами, регулирующие контроль затрат на производство молочной продукции являются документы регулирующие аудит этих затрат, а также внутренние положения по организации контроля в самих экономических субъектах.

Планирование аудиторской деятельности регулируется федеральным правилом (стандартом) «Планирование аудита».

Планирование – процесс, позволяющий наиболее рационально выполнить контроль. Планирование является начальной стадией проведения внутреннего контроля, в ходе которой определяются объем и сроки контроля, разрабатываются план и программа проверки, определяющие виды и процедуры осуществляемых процедур. Планирование позволяет эффективно распределить работу между членами ревизионной комиссии, участвующим в проверке.

Планирование, будучи начальным этапом проведения контроля, состоит в разработке: общего плана с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения контроля; программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления контроля, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Перед тем, как ревизионная комиссия приступит к выполнению задач, производится предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон внутреннего контроля затрат на производство молочной продукции [13, с. 244]. Стадии предварительной оценки системы учета и контроля затрат приведены на рисунке 4.1.



Рисунок 4.1 – Стадии предварительной оценки системы учета и контроля затрат

Важными элементами контроля затрат при планировании является оценка риска контроля и определение информационной базы для проведения проверки.

Риск контроля связан с субъективностью действий ревизоров относительно проверки. Кроме того, данные, полученные при предварительной оценке уровня эффективности системы учета и системы внутривозвратного контроля, носят вероятностный характер, так как основывается на выборочных наблюдениях и исследованиях. Поэтому при производстве молочной продукции необходимо рассчитать риск по каждому крупному объекту контроля. Риск контроля по затратам на производство молочной продукции (РЗК) рассчитывается следующим образом:

$$РЗК = ВР * РК * РН,$$

где ВР - внутривозвратный риск;

РК – риск средств контроля;

РН – риск необнаружения.

Расчет риска контроля осуществляется путем составления теста-вопросника для определения внутривозвратного риска, риска средств контроля и риска необнаружения. Тест-вопросник внутривозвратного риска приведен в таблице 4.1.

**Таблица 4.1 - Тест-вопросник внутривозвратного риска**

№	Показатель	Ответ	Значение, %
1	Наличие кризиса в стране	да	21
2	Частая смена руководства ООО «Ильинское молоко»	нет	5
3	Зависимость от одного или нескольких поставщиков, либо покупателей	нет	6
4	Наличие значительных финансовых вложений в рискованные ценные бумаги	нет	8
5	Зависимость от погодных условий	нет	8
	Итого:		48

Вероятность выявления появления существенных искажений до того, как эти искажения будут системой внутреннего контроля, составляет 48 %

Тест-вопросник для оценки риска средств контроля приведен в таблице 4.2.

Таблица 4.2 - Тест-вопросник для оценки риска средств контроля

№	Показатель	Ответ	Значение, %
1	Имеется ли в организации служба внутреннего контроля?	нет	5
2	Как часто проводится инвентаризация?	2 раза в год	15
3	Имеются ли родственные связи в прямом подчинении сотрудников	нет	5
4	Проявляет ли руководство озабоченность по поводу недостатков в системе учета и контроля, а также готовность их исправить?	да	8
5	Достаточно ли компетентен персонал, чтобы выполнять свои обязанности	да	13
6	Способствует ли зарплата в мотивации сотрудников	да	14
7	Было ли выделено входе проверки значительное количество ошибок	нет	6
	Итого:		51

Оценка риска средств контроля показала, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными. Данный показатель составляет 51%.

Для расчета риска необнаружения используются статистические данные организации и составляет 30 %.

На стадии планирования при оценке системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета в ООО «Ильинское молоко» был произведен расчет величины внутривозвратного риска, риска средств контроля и риска необнаружения, которые составили соответственно – 48 %, 51 % и 30 %.

$$РЗК = 0,48 \times 0,51 \times 0,3 = 0,73 \text{ или } 7,3 \%$$

После предварительного расчета риска контроля затрат на производство продукции ревизорам необходимо составить и документально оформить общий план (таблица 4.3), который должен содержать предполагаемый объем и порядок проведения проверки. Вместе с тем содержание общего плана аудита может меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности организации, сложности проверки и конкретных методик. При разработке общего плана проверки рекомендуется основываться на предварительных знаниях об экономиче-

ском субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур [24, с.284].

**Таблица 4.3 - Общий план контроля затрат на производство молочной продукции**

Проверяемая организация ООО «Ильинское молоко»

Период аудита с 01.01.2015 по 31.12.2016

Количество человеко-часов 180

Руководитель ревизионной группы: Васильева В.Г.

Состав ревизионной комиссии: Тимофеева О.С., Сорокина И.О.

Риск контроля: 7,3 %

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Общая оценка организации учета затрат и калькулирование себестоимости	В течение отчетного года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.	Согласно сводному общему плану контроля экономического субъекта
2	Общая оценка организации достоверности формирования и обоснованности сводного учета затрат	В течение отчетного года	Тимофеева О.С.	
3	Первоначальная оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство	В течение отчетного года	Сорокина И.О.	
4	Проверка правильности формирования резервов предстоящих расходов и платежей	В течение отчетного года	Тимофеева О.С.	
5	Проверка формирования расходов будущих периодов и правомерности их отнесения на себестоимость	В течение отчетного года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.	
6	Проверка обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции, в том числе и для целей налогообложения	В течение отчетного года	Тимофеева О.С.	

Руководитель ревизионной комиссии

Васильева В.Г.

Согласно Федеральному стандарту № 3 «Планирование аудита», ревизорам необходимо составить и документально оформить программу контроля, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана контроля. Программа контроля является развитием общего плана и представляет собой детальный перечень содержания процедур, необходимых для практической реализации плана контроля. Программа контроля является набором инструкций для ревизоров,

выполняющих проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей контроля и время, запланированное на различные области или процедуры.

Программу контроля затрат, приведенную в таблице 4.4, следует составлять в виде программы средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу [24, с. 286].

**Таблица 4.4 - Программа контроля затрат на производство молочной**

Проверяемая организация ООО «Ильинское молоко»

Период аудита с 01.01.2015 по 31.12.2016

Количество человеко-часов 180

Руководитель аудиторской группы Васильева В.Г.

Состав аудиторской группы Тимофеева О.С., Сорокина И.О.

Риск контроля: 7.3 %

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов и аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Источники Информации	Процедура
1	2	3	4	5	6
1	Контроль учета затрат, включаемых в себестоимость продукции	В течение года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.		
1.1	Правильность отнесения на себестоимость продукции: -материальных затрат; - затрат на оплату труда; - отчислений на социальные нужды; - амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; - прочих затрат	В течение года	Сорокина И.О.	Учетная политика, Расчетно-платежные ведомости	Проверка документов
1.2	Правильность определения и учета незавершенного производства	В течение года	Сорокина И.О.	Приказ об учетной политике, акты об изменении объемов НЗП	Проверка, сличение документов, перерасчет

Продолжение таблицы 4.4

1	2	3	4	5	6
1.3	Правильность учета и списания: - затрат вспомогательных производств; - общепроизводственных расходов; - общехозяйственных расходов; - затрат обслуживающих и прочих хозяйств; - полуфабрикатов собственного производства; - брака в производстве; затрат, связанных с выполнением некапитальных работ; - расходов будущих периодов	В течение года	Тимофеева О.С.	Учетная политика, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, инвентаризационные описи, журналы-ордера, машинограммы, накладные, акты приемки выполненных работ	Проверка документов, прослеживающие
1.4	Правильность составления корреспонденции по счетам учета затрат (балансовые счета: 20,21,23,25,26,28,). Соответствие записей аналитического учета по вышеуказанным счетам, записям в главной книге и формах в бухгалтерской отчетности	В течение года	Тимофеева О.С.,	журналы-ордера по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, ведомости учета затрат	Проверка документов, прослеживающие
1.5	Правильность калькулирования затрат по объектам учета	В течение года	Тимофеева О.С.	Рабочие записи	Проверка документов
2	Проверка данных регистров учета затрат на производство и сверка их со счетами Главной книги	В течение года	Тимофеева О.С.	Журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	Пересчет, проверка учетных записей
3	Анализ состава и обоснованности отнесения отдельных видов расходов на себестоимость продукции	В течение года	Сорокина И.О.	Карточки по заказам, требования, таблицы учета рабочего времени, машинограммы	Проверка документов
4	Оценка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство	В течение года	Тимофеева О.С.	Учетная политика, машинограммы, расчеты	Проверка документов

Продолжение таблицы 4.4

1	2	3	4	5	6
5	Проверка правильности разграничения производственных затрат по отчетным периодам	В течение года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.	Карточки по заказам, требования, таблицы учета рабочего времени, машинограммы	Сравнение данных первичных документов с бухгалтерскими записями
6	Проверка правильности списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов	В течение года	Сорокина И.О.	Учетная политика, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов	проверка соответствия методу, выбранному в учетной политике и последовательность его применения
7	Изучение данных инвентаризации незавершенного производства и сравнение результатов с данными аналитического учета. Проведение инвентаризации (при необходимости)	В течение года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.	Инвентаризационные описи, журналы-ордера, машинограммы	просмотр и сравнение документов, инвентаризация
8	Подсчет и сверка данных аналитического учета затрат на производство с данными учетных регистров	В течение года	Тимофеева О.С.	Карточки по заказам, ведомости распределения расходов, журналы-распределения, машинограммы	Сравнение данных первичных документов с бухгалтерскими записями, пересчет
9	Проверка правильности исчисления себестоимости продукции	В течение года	Сорокина И.О.	Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат на производство, машинограммы	просмотр и сравнение документов

Продолжение таблицы 4.4

1	2	3	4	5	6
10	Контроль тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета	В течение года	Тимофеева О.С.	бухгалтерская отчетность, учетные регистры	Сравнение данных бухгалтерской отчетности с бухгалтерскими записями
11	Проверка качества оформления первичных документов, правомерности оценки и своевременности включения произведенных расходов в себестоимость	В течение года	Сорокина И.О.	Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат на производство, машинограммы	проверка наличия у документов всех необходимых реквизитов, сравнение указанных в учетном регистре сумм и месяца
12	Проверка правильности отражения услуг вспомогательных производств на сторону и исчисления налога на добавленную стоимость	В течение года	Сорокина И.О.	договора оказания услуг, подряда	просмотр и сравнение документов
13	Документальное оформление брака в производстве и правомерности списания потерь от брака	В течение года	Сорокина И.О.	акты о браке в производстве	просмотр и сравнение документов
14	Проверка правильности включения сумм амортизации по основным средствам и нематериальным активам в себестоимость	В течение года	Тимофеева О.С.	регистры по счетам 02,04,05, ведомость расчета амортизации	Пересчет выборочным способом
15	Проверка правильности документального оформления и включения в себестоимость начисленной заработной платы	В течение года	Тимофеева О.С., Сорокина И.О.	разработочные табл. по распределению зар. платы, трудовые соглашения, приказы о должностных окладах,	Сравнение указанных в учетном регистре сумм и месяца, к которому они относятся, с первичными документами

По результатам проверки ревизоры должны сделать обоснованные выводы и внести предложения по устранению выявленных ошибок в учете затрат на производство молочной продукции; рекомендовать ревизуемой организации внедрение более прогрессивных методов и систем управленческого учета затрат в основных и вспомогательных производствах, которые способствовали бы улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета.

### 4.3 Организация и методика проведения контроля затрат на производство молочной продукции

Правильный выбор приемов контроля в значительной степени предопределяет качество и эффективность проверки. Отсутствие системного подхода в этом вопросе приводит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, дополнительным и повторным проверкам.

Проверка учета затрат – это самый трудоемкий, ответственный участок работы контролера. Он требует досконального знания законодательства, особенностей отрасли или вида деятельности контролируемого субъекта. Целью проверки учета затрат на производство является установление обоснованности и полноты включения тех или иных расходов в состав затрат на производство [32].

Для сбора общих данных и оценки системы внутреннего контроля составляется отдельный специальный вопросник, приведенный в таблице 4.1.

**Таблица 4.5 – Вопросник для расчета внутреннего контроля**

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы	
		да	нет
1	2	3	4
1	Условия Имеет ли доступ к бланкам накладных, лимитно – заборных карт, требованиям, нарядам, табелям, учетным листам кто – либо, кроме ответственных лиц?	+	
2	Реальность Проверяются ли карточки учета рабочего времени после их подготовки мастером?		+

Продолжение таблицы 4.5

1	2	3	4
3	Проверяются ли ежедневные отчеты о труде и использованных материалах, подготовленные мастером?		+
4	Полнота Проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, требований, нарядов, табелей, учетных листов и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов?	+	
5	Ответственность Готовят ли наряды-заказы, накладные на материалы и заявки потребностей рабочей силы специально ответственные лица?		+
6	Точность Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов, учета труда и производственных отчетов (ведомостей)?		+
7	Осуществляется ли периодический пересмотр нормативных затрат?	+	
8	Учитываются ли расхождения между информацией отчетов о готовой продукции и отчетов о полученной на склад продукции?	+	
9	Классификация Правильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям калькуляции?		+
10	Учет Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции?	+	
11	Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета?		+
12	Периодизация Отвечает ли учет затрат принципу «временной определенности факторов»?	+	

К общенаучным методическим приемам следует отнести анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию, моделирование, формализацию, абстрагирование и конкретизацию.

Проверка учета затрат начинается с применения метода анализа организационных, технологических особенностей предприятия, ресурсов и масштабов деятельности [13].

Методы и приемы, применяемые в процессе контроля затрат на производство продукции, целесообразно систематизировать на следующие группы:

документального контроля; фактического контроля; аналитические процедуры и смешанные, сочетающие в себе приемы и методы первых трех групп.

Такая систематизация в значительной степени предопределяет качество и эффективность контроля, а также позволяет учитывать особенности и целесообразность их применения на конкретном этапе проведения контроля.

Метод документального контроля основывается на проверке документов о процессе хозяйственной деятельности и ее результатах.

Метод фактического контроля основывается на применении способов инвентаризации, анализа сырья и готовой продукции, экспертной оценки (осмотра), контрольного запуска сырья и материалов в производство (эксперимент), контрольного замера выполненных работ, опроса лиц, очного наблюдения и т. д. Методы фактического контроля используются на двух стадиях проведения контроля: до отражения данных в учете и после их отражения [41].

При проведении проверки исследуют соответствие учета затрат порядку, изложенному в учетной политике организации, и в целом, порядку, установленному законодательством методом прослеживания. В ходе проверки ревизоры определяют правильность оценки списываемых в затраты ресурсов, правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам, правильность отнесения затрат к отчетным периодам. Так, проверяют порядок отнесения на затраты производства представительских расходов, командировочных расходов, расходов на рекламу, проценты по кредиту и т. д. Также проверяют порядок отнесения на затраты расходов, на погашение которых создавались специальные фонды. Проверяются методы учета затрат, применяемые в организации, распределение по группам, правильность списания в затраты расходов на тару и упаковку, правильность списания на затраты недостач, потерь, брака. Также необходимо отследить, не включаются ли в затраты выплаты работникам, финансируемые из средств специальных фондов и чистой прибыли [41].

При проверке отчислений на социальные нужды необходимо отследить правильность начисления обязательных платежей в различные фонды согласно действующему законодательству.

Проверка начисления износа должна подтвердить правильность включения расходов по амортизации объектов в состав затрат, соблюдение порядка начисления износа. Необходимо изучить затраты, относящиеся к категории прочих, с целью выявления нарушений и искажений. Здесь могут учитываться расходы за пользование кредитами, расходы по охране, по привлечению специалистов, арендная плата, услуги связи, банков, кадровых агентств, расходы на рекламу, представительские расходы и т. д. Здесь особенно тщательно изучают обоснованность включения расходов в затраты. Проверяют правильность учета затрат по видам производства, проверяют регистры синтетического и аналитического, а также налогового учета, Главную книгу, отчетность, бухгалтерские справки, первичные документы.

Основные нарушения, выявляемые в ходе проверки учета затрат:

- неправильное документальное оформление списания расходов в затраты производства;
- слабая система внутреннего контроля учета затрат;
- несоблюдение графика документооборота;
- непроведение инвентаризации незавершенного производства;
- отсутствие контроля смет общепроизводственных расходов;
- несоблюдение в течение отчетного периода установленного порядка распределения расходов;
- нерегулярная сверка данных аналитического и синтетического учета затрат;
- отнесение расходов по капитальным вложениям в состав затрат на производство и другие нарушения. Нарушения, перечисленные выше, выявляются при использовании методов анализа, сверки, сопоставления, прослеживания, арифметического пересчета, выборочной и сплошной проверки данных, тести-

рования, инвентаризации и т. д. Следует помнить, что от результатов проверки учета затрат зависит не только подтверждение достоверности бухгалтерского учета и отчетности, но и правильность расчета налога на прибыль. А ошибки в налоговом учете могут обернуться финансовыми потерями и санкциями в виде штрафов, пеней [24].

При проведении контроля методов учета затрат отправной точкой проверки является изучение первичных документов и учетной политики в части учета затрат на производство и оценка ее обоснованности, т.е. соответствия организационно-технологическим особенностям производства [28,с.122].

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость в бухгалтерском учете формируется как полная совокупность расходов, связанных с производством продукции. Для целей налогообложения проводится ее корректировка и учитываются затраты в объеме, уменьшающем налогооблагаемую базу, т.е. с учетом установленных норм (лимитов и ограничений).

Затраты, формирующие себестоимость, связаны с объемом продукции, произведенной в отчетном периоде, и отличаются от величины расходов, которые предприятие понесло в отчетном периоде.

Порядок учета расходов определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), а порядок учета затрат (учет себестоимости) регламентируется Методическими указаниями по учету и калькулированию себестоимости, которые разработаны в ряде отраслей промышленности.

Затраты учитываются в том периоде, когда произведена продукция, независимо от того, когда были понесены расходы - до или после. Это правило определяется принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в соответствии с которым для формирования себестоимости важен факт потребления материальных ценностей или услуг.

При ревизии и учете конкретного расхода в себестоимости необходимо проверить, чтобы факт расхода был подтвержден соответствующим договором, четко определен и уменьшал выгоды предприятия.

При этом ревизоры должны помнить, что используемые методы учета затрат с точки зрения способа предварительного контроля делятся на нормативные и ненормативные.

К ненормативным методам можно отнести:

- попередельный метод, применяется в производствах, в которых сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки, или переделов. Затраты на изготовление продукции учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. В зависимости от особенностей предприятия используется полуфабрикатный или бесполуфабрикатный вариант метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

- позаказный (пообъектный) метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета и калькулирования является отдельный заказ, открываемый на определенное количество продукции. В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции;

- попроцесный метод применяется на предприятиях отраслей со сравнительно непродолжительным технологическим процессом выпуска однородной продукции, остатки незавершенного производства которой отсутствуют или незначительны. Себестоимость единицы продукции определяется, как правило, прямым методом, т.е. путем деления всех производственных затрат на количество произведенной продукции за период.

Нормативный метод учета затрат базируется на технически обоснованных нормах расхода рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции. Периодически плановые нормы должны пересматриваться с учетом эффективности внедрения организационно-технических мероприятий. Используются плановые, нормативные и отчетные калькуляции. При сопостав-

лении фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормами выявляются внутрихозяйственные резервы, намечаются пути их рационального использования. Тем самым появляется возможность текущего и предварительного контроля за издержками. Это способствует рациональному расходованию различных ресурсов, повышению эффективности работы предприятия.

Проверяя, обоснованно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, ревизору необходимо знать, что они группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; прочие затраты [13, с. 246].

При определении затрат на материалы ревизоры проверяют правильность списания материальных ресурсов на производство, включая правильность списанных объемов, оценки материальных ресурсов, разнесение по счетам бухгалтерского учета.

При проверке затрат на заработную плату ревизоры проверяют наличие первичных документов, подтверждающих правомерность начисления заработной платы (табели выхода на работу, расчетные ведомости), оценивают своевременность и четкость их оформления, определяют виновных лиц в неправильном начислении заработной платы, ревизор уделяет особое внимание правильности распределения начисленной заработной платы по счетам, на которых аккумулируются затраты по основному производству, вспомогательным, обслуживающим подразделениям.

При проверке правильности отчислений на социальные нужды необходимо отследить их соответствие структуре начисленной заработной платы.

При проверке правильности расчета амортизации важно проверить своевременность списания амортизации на себестоимость, поскольку независимо от метода начисления амортизации она должна начисляться ежемесячно в размере  $1/12$  годовой суммы.

При проверке прочих затрат особое внимание уделяется контролю за видами услуг: информационных, консультационных, пуско-наладочных и т.п. С этой целью, ревизорами проверяются: целевое назначение оплаченной услуги и

порядок ее использования в процессе производства; оценка возможности проведения работ собственными силами; оценка качества оказанной услуги; эффект, полученный от услуги.

Тщательный контроль всех видов расходов и определение затрат отчетного периода будет способствовать выявлению ошибок и неточностей в расчете себестоимости продукции.

При анализе ревизионная комиссия выделяет прямые, переменные затраты, связанные непосредственно с изготовлением конкретных видов продукции, и постоянные, косвенные, которые связаны с организацией деятельности предприятия в целом и распределяются по видам продукции условно, пропорционально выбранной базе.

Для первой группы расходов первоначальное значение имеет проверка соблюдения норм затрат и соответствие изменения затрат изменению объема произведенной продукции; для второй группы затрат объектом контроля являются сметы. Например, смета общепроизводственных, общехозяйственных, коммерческих, управленческих расходов и т.п.

Ревизоры должны выяснить правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства; правильность включения в себестоимость износа по основным средствам и других видов расходов, в том числе связанных с управлением производством; обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькулирования; организацию учета возвратных отходов и брака; правильность применяемой корреспонденции счетов и т.д. [23].

В ходе ревизии следует также проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете.

Подтверждая правильность оценки незавершенного производства, ревизоры проверяют правильность применяемых норм и осуществляют арифметический контроль рассчитываемых показателей.

Ревизорам следует внимательно проанализировать состав и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые учитываются соответственно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В первую очередь на основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом и начислений на нее во внебюджетные фонды, расходов на оплату информационных, консультационных услуг, компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях и т.п.

Значительная доля перечисленных расходов приходится на оплату коммунальных услуг. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии, Ревизор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Оправданность включения в издержки расходов на оплату услуг консультантов и ревизоров, участия работников предприятия в различных учебных семинарах устанавливается Ревизором путем изучения содержания заключенных договоров, актов сдачи-приемки выполненных работ и др.

Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат. Причем при нормативном методе учета затрат себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, учтенных изменений норм и учтенных отклонений от норм. При ненормативных методах себестоимость исчисляется как сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц минус остаток незавершенного производства на конец месяца. Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в акте ревизии [48].

#### **4.4 Оценка и порядок оформления результатов контроля затрат на производство молочной продукции**

После проведения всех необходимых процедур проверки учета затрат на производство молочной продукции, ревизоры должны оценить полноту и качество исполнения всех пунктов плана и программы контроля. Ревизоры должны провести классификацию, систематизацию и аналитический обзор результатов проверки.

Классификация и систематизация результатов проверки означают группировку данных контроля в определенной последовательности и по определенным признакам. Например, сначала систематизируют данные по разделам и признакам программы проверки, а потом классифицируют их по различным признакам. По возможности подробно выделяют выявленные недостатки, требующие исправления. Затем, недостатки группируют так, чтобы вначале выделить самые крупные, а потом перечислить незначительные упущения. Выявленные ошибки целесообразно группировать по своему характеру и содержанию, а затем по убывающей их важности или на существенные ошибки. Группировку проводят по следующим категориям: результаты инвентаризации; результаты проверки документов; результаты визуального наблюдения; аналитические процедуры; подтверждения, полученные от клиента; результаты проверки арифметической точности; подтверждения третьих лиц. Такую классификацию и систематизацию обычно проводит руководитель аудиторской бригады по всем материалам, собранным аудиторам, экспертами и ассистентами [13, с. 149].

Аналитический обзор результатов проверки означает научное, нормативное и логическое осмысление уже сделанной ревизорами аналитической работы. В частности, еще раз проводится аналитический обзор данных и выводов по результатам проверки состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, соблюдения налогового законодательства, а также проверяются результаты и сделанные выводы по анализу финансового состояния организа-

ции. Каждый раздел программы проверки и, соответственно, результаты проверки должны быть обсуждены ревизионной комиссией в присутствии руководителя и экспертов ревизионной комиссии, с тем чтобы сформулировать коллективное мнение о предстоящих составлении разделах акта ревизии затрат на производство продукции [13, с. 150].

Акт ревизии затрат на производство продукции считается документом, обобщающим результаты ее проведения и имеющим юридическую силу, т.е. принимаемым в качестве источников доказательства. В акте ревизии следует излагать безусловную объективность фактов [23, с. 130].

Акт ревизии должен быть лаконичным документом, написанным просто, ясно, на деловом языке, не допустимы неоговоренные исправления. Все поправки вносимые в акт подписываются соответствующими должностными лицами. В акте ревизии затрат на производство продукции указывают самые существенные факты, характеризующие недостатки, нарушения, подтверждая их соответствующими нормативно-законодательными актами.

В акте ревизии освещены результаты изучения вопросов, поставленных в программе учета затрат на производство продукции.

Акт ревизии затрат на производство продукции состоит из общей (вводной) и основной (описательной) части.

Общая часть акта ревизии содержит общие сведения о ревизии и ревизуемом предприятии, что имеет определенное юридическое значение при использовании этого документа в качестве источников доказательств. В данной части указывают полное назначение документа и тему ревизии, место и дату составления акта, состав ревизионной группы, основания и сроки проведения ревизии, полное наименование ревизуемой организации, период проведения ревизии [23, с. 131].

В основной части акта ревизии отражаются результаты изучения поставленных программой вопросов. Все содержимое этой части акта подразделяется на отдельные тематические разделы, соответствующие программе ревизии.

Акт ревизии сначала подписывает должностные лица, осуществляющие ревизию, затем руководитель и главный бухгалтер ревизуемой организации.

В зависимости от возникающей необходимости акт может быть передан следственным, налоговым и иным органам и другим адресатам в соответствии с ревизионным заданием, договором и иными условиями проведения данной ревизии.

На основании общего акта ревизии затрат на производство продукции и приложенных к нему документов ревизуемая организация принимает соответствующие решения, направленные на устранение вскрытых недостатков и нарушений [23, с. 132].

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Молочная промышленность – отрасль пищевой промышленности, объединяющая предприятия по выработке из молока различных молочных продуктов. В состав промышленности входят предприятия по производству животного масла, цельномолочной продукции, молочных консервов, сухого молока, сыра, брынзы, мороженого, казеина и другой молочной продукции [21, с. 75].

Обеспечение эффективного функционирования и развития производства молока и молочной продукции - важная часть продовольственного рынка, требующая изучения и решение многих взаимосвязанных проблем, в том числе проблем учета и контроля затрат на производство молочной продукции, финансово - экономические показатели ее продажи, так как современный рынок должен быть регулируемый и социально – ориентированный [43, с. 5].

Управленческий учет строится на конкретных принципах и опирается на определенную нормативно-правовую основу. Основными категориями управленческого учета являются понятия затрат и себестоимости. На организацию учета затрат на предприятии большое влияние оказывает классификация затрат по определенным признакам. Правильное применение принципов формирования себестоимости продукции и контроль за их соблюдением способствуют сокращению дефицита средств и обеспечению финансовой устойчивости организаций.

Система управления затратами необходима для успешной деятельности предприятия, так как информация о затратах используется для разработки стратегии развития, призванной обеспечить устойчивое преимущество перед конкурентами [56].

1. В процессе выполнения выпускной квалификационной работы был проанализирован учет и контроль затрат на производство продукции переработки молока на примере ООО «Ильинское молоко» и отражены пути их рационализации.

В ходе работы была изучена эффективность деятельности ООО «Ильинское молоко» и выявлено, что за исследуемый период наблюдается увеличение прибыли от продажи продукции на 59 %, что говорит о эффективной деятельности организации, наблюдается незначительное расширение деятельности. Значения себестоимости и выручки находятся почти на одном уровне. Это объясняется тем, что организация получает прибыль в малых количествах. Уровень рентабельности уменьшается на 40,3 %, но наблюдается тенденция увеличения. В целом, организация работает в прибыль себе.

Также в отчетном году увеличивается производство продукции: молоко пастеризованное на 25,8 %, продукты кисломолочные на 30,2 %, творог и творожные продукты на 2,2 %, сыр твердый и мягкий на 10 %. Следует отметить, что происходит снижение эффективности использования материальных затрат. Чем лучше используются сырье, материалы и другие материальные ресурсы, тем ниже материалоемкость и выше материалотдача. В ООО «Ильинское молоко» материалотдача снизилась на 6,2 %, а материалоемкость выросла на 30 %.

2. Величина денежных средств увеличивается в основном за счёт текущей деятельности организации. Расход денежных средств также повысился на 62,3 % по сравнению с 2014 годом. В основном, расходная часть увеличилась при осуществлении платежей поставщикам за сырье, материалы, работы, услуги.

Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) на 2016 г. при норме 2 имеет значение 1,77. Данный коэффициент отклоняется от нормального значения, но при этом следует отметить, что за рассматриваемый период коэффициент текущей ликвидности вырос на 118,51 %. Это говорит об использовании в большей мере собственных источников. Коэффициент абсолютной ликвидности сохраняет значения ниже нормального, хотя и наблюдается незначительный его рост. Коэффициент быстрой ликвидности соответствует нормальному значению лишь в 2016 году, что характеризует повышение уровня кредитоспособности. В 2016 г по сравнению с 2014 г. этот уровень увеличился в 4 раза.

Проведя экономический анализ показателей в ООО «Ильинское молоко» следует, что организация является рентабельной. Это говорит об использовании в большей мере собственных источников средств. Следовательно, стоимость основных средств за три года уменьшилась на 18,5 %. Поступления денежных средств повышаются (на 62 %). Вместе с тем увеличиваются и расходы на 62%, но при этом практически не окупаются.

В ООО «Ильинское молоко» происходит уменьшение доли заемных средств и на 2016 год составляет 0,68. Тем не менее, необходимо снизить затраты, увеличить собственные источники их покрытия, иначе финансовое положение данного экономического субъекта из положения нормальной устойчивости может в будущем перейти к неустойчивому состоянию.

3. Следует отметить, что при изучении организации первичного учета затрат в ООО «Ильинское молоко», документооборот не регламентируется должным образом, так как не обозначена ответственность специалистов за полноту оформления первичных документов, что может повлиять на введение аналитического и синтетического учета в организации, а также своевременного составления отчетности.

Аналитический и синтетический учет затрат на производство молочной продукции в ООО «Ильинское молоко» ведется в соответствии с действующим законодательством. Учет производственных затрат на аналитических счетах по счету 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство» ведут по номенклатуре статей, рекомендуемой Положением о составе затрат.

В соответствии с учетной политикой в ООО «Ильинское молоко» при калькулировании себестоимости продукции затраты между всеми видами продукции распределяют пропорционально стоимости каждого вида продукции в оценке по рыночным ценам, такая методика калькулирования себестоимости молочной продукции не является научно-обоснованной и считается не объективной.

4. При проведении контроля в организации составляют тесты-вопросники и рассчитывают риск контроля. В ООО «Ильинское молоко» риск

контроля затрат на производство молочной продукции составляет 7,3%. На стадии планирования ревизорами составляется общий план, на основании которого формируют программы

5. Для улучшения учета и повышения эффективности учета затрат на производство молочной продукции, предлагаем следующие мероприятия:

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- распределять производственные затраты между видами полученной молочной продукции пропорционально содержанию в каждом виде продукции жира; содержанию белка, жира-белковых единиц, энергетической ценности, стоимости продукции по рыночным ценам. Выбрать наиболее объективный вариант исчисления себестоимости.

- для внедрения в ООО «Ильинское молоко» различных прогрессивных методов производственного учета затрат, систем управленческого учета предлагаем распределять статьи затрат по элементам и статьям учета затрат на производство молочной продукции;

- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- ввести график документооборота по учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж.

Для совершенствования учета затрат на производство продукции, а также в общем бухгалтерского учета в ООО «Ильинское молоко» необходимо порекомендовать применение современных автоматизированных программ ведения бухгалтерского учета. Это будет способствовать повышению эффективности ведения бухгалтерского учета не только на данном участке учета, но и по всем сегментам.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция)
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ (последняя редакция)
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (с изменениями и дополнениями, вступающими в силу с 01.09.2012).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1, 2 (с изменениями и дополнениями, вступающими в силу с 29.10.2012).
5. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»
6. Приказ Минфина РФ от 6.04.2015 № 57н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)
7. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»
8. «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве» (утв. Минсельхозом РФ, 2006)
9. «Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 года» (утв. Правительством РФ 31.01.2013)
10. Аверина О.И., Пронина О.Р. Проблемы учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях по переработке молока// Международный бухгалтерский учет. - № 18. - 2011. - С.24-30
11. Адамов В.Е. Экономика и статистика фирм. - М.: Финансы и статистика, 2007. – 56 с.
12. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 464с.
13. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: «Дело и сервис», 2005. - 223 с.
14. Алборов Р.А., Концевая С.М., Ливенская Г.Н. «Совершенствование управленческого учета затрат в молокоперерабатывающих организациях»// Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. - № 10. – С. 43-49.
15. Алборов Р. А., Концевая С. М., Остаев Г. Я. Моделирование управленческого учета и контроля затрат в кормопроизводстве // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. - 2006. - № 1. - С. 49–54.
16. Алборов Р. А., Концевая С. М., Перевощикова М. М. Моделирование управленческого учета и контроля в сельскохозяйственных организациях // Наука Удмуртии. - 2009. - № 5. - С. 157–168.

17. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
18. Алборов Р.А. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С. В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 15. С. 37–51.
19. Алборов, Р.А. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / Р.А. Алборов .— 3-е изд., перераб. и доп. — Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 410с. (Электронная библиотека <http://rucont.ru/>)
20. Балашова, Н.Н. Внедрение системы управленческого учета и контроля в деятельность молокоперерабатывающих предприятий [Текст]/ Н.Н. Балашова, Е.В., Макарова // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 2. – С. 192-197.
21. Балашова Н.Н., Мелихов В.А., Носко О.В., Титова В.В. Учетно-контрольные мероприятия по управлению качеством на молокоперерабатывающих предприятиях// Экономические науки. «Известия» Волгоградского государственного аграрного университета. – 2013. -№ 1. – С. 75-81
22. Богаченко В.М. Комментарии к Плану счетов бухгалтерского учета/ В.М. Богаченко. – Ростов н/Д: Феникс, 2015. – с. 84 – (Библиотека бухгалтера и аудитора).
23. Белов, Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве : Учеб. пособие / Н. Г. Белов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 390 с.
24. Богатая И.Н., Аудит: Учебное пособие / Богатая И.Н., Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. - 3-е изд., перераб. И доп. - М.: ОАО «Московские учебники»; Ростов н/Д: Феникс, 2005.- 475с.
25. Богатая И.Н. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. — М.: КНОРУС, 2016. — 580 с.
26. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник/ В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – Изд. 19-е, стер. – Ростов н/Д.: Феникс, 2015. - 229 с.
27. Богаченко В.М. Комментарии к Плану счетов бухгалтерского учета/ В.М. Богаченко. – Ростов н/Д:Феникс, 2015. – с. 84 – (Библиотека бухгалтера и аудитора).
28. Варнакова Г.Ф. Контроль и ревизия [Электронный ресурс] : электронный учебный курс / Варнакова Г. Ф.; разработчики: Савхалов Г. В. [и др.] ; Ульяновский гос. ун-т., Отд. разработки электронных изданий. - Ульяновск : УлГУ, 2010.
29. Войтлотовский И.В. Экономический анализ / И. В. Войтлотовский. М., 2014. 324 с.
30. Ефремова А. А. Способы калькулирования себестоимости продукции // Справочник экономиста. – 2003. – №5. – С. 21.
31. Зонова А.В. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: учебное пособие/ А.В.Зонова, С.П.Горячих, Р.В.Ливанова Под общей редакцией. 2013. – 40 – 45 с.

32. Иванова Е. Л. Контроль и ревизия: конспект лекций [Электронный ресурс: <https://econ.wikireading.ru>]
33. Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П., Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник/ под ред. П.С.Безруких. – 2-е издание перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1996. –273 с.
34. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет на предприятиях пищевой промышленности: Учебное пособие / В.Э. Керимов.— М.: Издательство «Экзамен», 2003. —88 с.
35. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - 448 с.
36. Котлячков О.В., Денисова Н.Л. «Развитие модели учета формирования и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства для целей управления»//Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. - 2014. - № 3 (40). - С. 33-35
37. Концевой Г.Р. Совершенствование нормирования и управленческого учета затрат в сельскохозяйственном производстве // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2015.- № 1. - С. 54 - 64.
38. Кучерявенко С. А., Ковалева Е. А. Нормативно-правовое обеспечение учета затрат на производство продукции животноводства [Текст] // Инновационная экономика: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Казань, октябрь 2015 г.). — Казань: Бук, 2015. — С. 66-69.
39. Лабинов В.В. «Состояние молочного рынка России: проблемы и способы их нивелирования»// Министерство сельского хозяйства// Журнал: «Молочная промышленность». - 2013 –№4. - с. 5-8.
40. Ливенская Г.Н. Организационно-методические аспекты учета затрат по центрам ответственности в организациях по производству молочной продукции / Автореферат дис. к. э. н. М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2010. - 24 с.
41. Е.В. Линкина, Е.Д. Халевинская, «Аудит затрат на производство» // Аудит и финансовый анализ, 2006 г.
42. Лоч М.В., Елгина Е.А., Костюкова Е.И. Управленческий учет / Под ред. Е.И. Костюковой. Ставрополь: Седьмое небо, 2013. - 271 с.
43. Остаев Г. Я., Алборов Р. А., Концевой Г. Р. Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 29. С. 29–32.
44. Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Концевой Г.Р., Алборов А.А. «Организация и методика внутреннего контроля учета затрат в сельском хозяйстве»//Учет. Анализ. Аудит. - 2015. - № 3. - С. 93-108.
45. Остаев Г. Я., Концевая С. Р. Организация управленческого учета и внутреннего контроля в кормопроизводстве: монография. М.:Изд-во МСХА им. К. А. Тимирязева, 2014. - 212 с.
46. Остаев Г.Я., Танделова Е.Ю., Хосиев Б.Н. Моделирование управленческого учета затрат и исчисления себестоимости продукции кормопроиз-

водства // Известия Горского государственного аграрного университета. - 2015. - № 1. - С. 184 - 192.

47. Пантелеев А.П. Автореферат: «Формирование и развитие рынка молока и молочной продукции», 2012 – с. 5-6

48. Подольского В.И. Аудит: учебник для студентов вузов обучающихся по экономическим специальностям (под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. – 744с.

49. Постникова Л.Ю. заведующая кафедрой бухгалтерского учета, РГАУ - МСХА им К.А. Тимирязева – Научная статья: «Переработка молока при производстве молочной продукции. Источник: Журнал «Учет в сельском хозяйстве» - 2015.

50. Пухова Е.Ю. «Производственный учет как звено системы инновационного управления экономикой молокоперерабатывающих предприятий в современных условиях»// Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского - Национальный исследовательский университет// Журнал: «Экономический анализ: теория и практика». - 2011. - №29 - с. 55-63

51. Пухова Е. Ю. Производственный учет затрат на молокоперерабатывающих предприятиях// Пухова Е. Ю., Мизиковский Е.А.//Автореферат ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского». – 2012. – с. 21

52. Ручкина В.А., Крюкова О.Н. «Совершенствование учета и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства»// Вестник Алтайского государственного аграрного университета № 6 (152), 2017 – с. 170-176

53. Соколов Я.В. Управленческий учет / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр; Инфра-М, 2013. 428 с.

54. Стражев, Л.А. Богдановская, О.Ф. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учеб./ В.И. Стражев, Л.А. Богдановская, О.Ф. Мигун и др.; Под общ.ред. В.И. Стражева. Мн.: Высш. школа, 2003. - 480 с.

55. Справочная информация: «Формы первичных учетных документов» (Материал подготовлен специалистами КонсультантПлюс)

56. Тхамокова С.М. Управленческие аспекты калькуляции себестоимости продукции /С.М. Тхамокова // Scince time. - 2014. - № 2. - С. 70–77. бухгалтерский учет. 2012. - № 29. - С. 29–32.

57. Фролова Т.А. Экономика предприятия: конспект лекций/ Т. А. Фролова. – Таганрог.:ТРГУ, 2005. – 386 с.

58. Шеремет А.Д. «Анализ хозяйственной деятельности предприятия», учебник для вузов / А.Д. Шеремет - М.: ИНФРА-М, 2011.- 456 с.

59. Шохин Е.И. Корпоративные финансы : учебник / коллектив авторов; под ред. проф. Е. И. Шохина. — М.: КНОРУС, 2016. — 318 с.

60. Электронный ресурс: <https://www.ib.ru/> - Инфо-бухгалтер

## Приложение А

### Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2016 г.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС		на 31 декабря 2016 г.		КОДЫ		
		Дата (число, месяц, год)		0710001		
				31	12	2016
Организация (орган исполнительной власти)	"Ильинское молоко"			по ОКПО	29957429	
Идентификационный номер налогоплательщика				ИНН	1816004403	
Вид экономической деятельности	Промышленность			по ОКВЭД	10.51.1	
*Организационно-правовая форма				по ОКФС	65 16	
				по ОКЕИ	384	
Единица измерения: тыс. руб.						
Местонахождение (адрес) 42/1824, Удмуртская Республика, Малопургинский район, с. Ильинское, ул. Широкая, 25						

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Нематериальные активы	1110	-	-	-
Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
Основные средства	1150	2 598	2 873	3 148
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
Финансовые вложения	1170	-	-	-
Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>2 598</b>	<b>2 873</b>	<b>3 148</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Запасы	1210	911	556	812
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	-	-	-
Дебиторская задолженность	1230	5 704	830	632
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	12	3	3
Прочие оборотные активы	1260	-	-	-
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>6 627</b>	<b>1 389</b>	<b>1 447</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>9 225</b>	<b>4 262</b>	<b>4 595</b>

\* - Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со следующими видами деятельности: сельское хозяйство, организации, обслуживающие сельское хозяйство, пищевая и перерабатывающая промышленность, кооперативы

\*\* - Орган исполнительной власти строку не заполняет

## Продолжение приложения А

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
1	2	3	4	5
<b>ПАССИВ</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	
Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	
Резервный капитал	1360	-	-	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	2 904	1 590	1 237
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>2 914</b>	<b>1 600</b>	<b>1 237</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1410	2 569	971	1 559
Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	
Оценочные обязательства	1430	-	-	
Прочие обязательства	1450	-	-	
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>2 569</b>	<b>971</b>	<b>1 559</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1510	-	-	
Кредиторская задолженность	1520	3 742	1 691	1 775
Доходы будущих периодов	1530	-	-	
Оценочные обязательства	1540	-	-	
Прочие обязательства	1550	-	-	
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>3 742</b>	<b>1 691</b>	<b>1 775</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>9 225</b>	<b>4 262</b>	<b>4 595</b>

Руководитель \_\_\_\_\_ Павлова Зоя Николаевна \_\_\_\_\_ Владимирова Людмила Григорьевна \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи) Главный бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи)

7 февраля 2017 г.



## Продолжение приложения Б

Форма 0710002 с. 2

Показатель		за 12 месяцев 2016 г.	за 12 месяцев 2015 г.
наименование	код	3	4
1	2		
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
Совокупный финансовый результат периода	2500	1 314	339
Справочно			
Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель \_\_\_\_\_ Павлова Зоя Николаевна \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Владимирова Людмила Григорьевна \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

7 февраля 2017 г.

## Приложение В

### Отчет о движении денежных средств за 12 месяцев 2016 г.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ		за 12 месяцев 2016 г.	
Форма № 4 по ОКУД		КОДЫ	
Дата		0710004	
по ОКПО		31	12 2016
ИНН		29957429	
по ОКВЭД		181600403	
по ОКФС/ОКОПФ		10.51.1	
по ОКЕИ		65	16
384			
Организация (орган исполнительной власти)	_____		
Идентификационный номер налогоплательщика	_____		
*Вид экономической деятельности	Промышленность		
**Организационно-правовая форма/форма собственности	_____		
Единица измерения: тыс. руб.			
Наименование показателя	Код	За 12 месяцев 2016 г.	За 12 месяцев 2015 г.
1	2	3	4
<b>Денежные потоки от текущих операций</b>			
Поступило денежных средств - всего	4110	55 987	67 477
в том числе:			
от продажи продукции, товаров, работ и услуг	4111	55 978	67 434
арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные платежи	4112	-	-
от перепродажи финансовых вложений	4113	-	-
прочие поступления	4119	9	43
из них:			
бюджетные субсидии	4119.1	9	43
полученное страховое возмещение	4119.2	-	-
Платежи - всего	4120	(57 576)	(66 890)
в том числе:			
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	(46 824)	(57 522)
в связи с оплатой труда работников	4122	(9 979)	(8 677)
процентов по долговым обязательствам	4123	(96)	(180)
налог на прибыль организаций	4124	-	-
прочие платежи	4129	(677)	(511)
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100	(1 589)	587

\* Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со следующими видами деятельности: сельское хозяйство, организации, обслуживающие сельское хозяйство, пищевая и перерабатывающая промышленность

\*\* Орган исполнительной власти строку не заполняет

Продолжение приложения В

Форма 0710/06

Наименование показателя	Код	За 12 месяцев 2016 г.	За 12 месяцев 2015 г.
1	2	3	4
<b>Денежные потоки от инвестиционных операций</b>			
Поступления - всего	4210	-	-
в том числе:			
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211	-	-
от продажи акций других организаций (долей участия)	4212	-	-
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	-	-
в том числе:			
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4221	-	-
в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	4222	-	-
в связи с приобретением долговых бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	-	-
процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	4224	-	-
прочие платежи	4229	-	-
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200	-	-
<b>Денежные потоки от финансовых операций</b>			
Поступления - всего	4310	2 200	-
в том числе:			
получение кредитов и займов	4311	2 200	-
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	-	-

Форма 0710004 с. 3

Наименование показателя	Код	За 12 месяцев 2016 г.	За 12 месяцев 2015 г.
1	2	3	4
Платежи - всего	4320	(602)	(587)
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	-	-
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	4323	(602)	(587)
прочие платежи	4329	-	-
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	1 598	(587)
Сальдо денежных потоков за отчетный период	4400	9	-
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450	3	3
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500	12	3
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	4490	-	-

Руководитель \_\_\_\_\_ Павлова Зоя Николаевна Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Людмила Григорьевна  
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

7 февраля 2017 г.

**Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)  
за 2016 год**

0710005 с. 9

**6. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)**

Наименование показателя	Код	За 2016 г.	За 2015 г.
1	2	3	4
материальные затраты	5610	47 297	55 718
затраты на оплату труда	5620	7 951	6 888
взношения на социальные нужды	5630	2 333	2 050
амортизация	5640	275	275
прочие затраты	5650	9	11
того по элементам затрат	5660	57 865	64 942
изменение остатков (прирост [-], уменьшение [+]): незавершенного производства, готовой продукции	5670	-	-
того расходы по обычным видам деятельности	5600	57 865	64 942