МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕВЫСШЕГО 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: Развитие управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

(на материалах СПК «Колхоз Заря» Можгинского района

Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник О.В. Федорова

Научный руководитель

к.э.н., доцент И.П. Селезнева

Рецензент,

к.э.н., доцент Н.Б. Пименова

Рецензент

главный бухгалтер

СПК-Колхоз

«Красный Октябрь» Н.В. Ершова

Ижевск 2017

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| СОДЕРЖАНИЕ | | |
|  | ВВЕДЕНИЕ ………………………………………………………………. | 4 |
| 1 | ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ………………….. | 9 |
| 1.1 | Понятие затрат, себестоимости продукции, их классификация и показатели оценки эффективность производства продукции в системе управленческого учета ………………………………………… | 9 |
| 1.2 | Особенности рациональной организации учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях в системе управленческого учета ………………………………………………………………………. | 22 |
| 1.3 | Значение и особенности внутрихозяйственного контроля затрат на производство в системе управленческого учета в сельскохозяйственных организациях …………………………………... | 31 |
| 2 | АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ОТРАСЛИ И НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА | 42 |
| 2.1 | Анализ современного состояния отрасли и формирования себестоимости продукции молочного скотоводства …………………. | 42 |
| 2.2 | Предпосылки и приоритетные направления развития управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства …………………… | 53 |
| 2.3 | Организация системы управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства на материалах СПК «Колхоз Заря» Можгинского района ……………………………………………………. | 67 |
| 3 | СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА | 94 |
| 3.1 | Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства…………………………………….. | 94 |
| 3.2 | Совершенствование внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства…………………….. | 115 |
|  | ЗАКЛЮЧЕНИЕ…………………………………………………………... | 130 |
|  | СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ……………………... | 138 |
|  | ПРИЛОЖЕНИЯ…………………………………………………………... | 148 |

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Утверждаю:

зав. кафедрой \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

подпись

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_г.

ЗАДАНИЕ

на подготовку выпускной квалификационной работыстуденту-магистру

Федоровой Ольге Валерьевне

1. Тема выпускной квалификационной работы

Развитие управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства(на материалах СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики)

утверждена приказом по академии от «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_г. № \_\_\_\_\_\_\_

2. Срок сдачи студентом-магистром законченной работы 31 мая 2017г.

3. Исходные данные квыпускной квалификационной работеучредительные документы, бухгалтерская финансовая отчетность на 2011-2015гг. данные синтетического и аналитического учета, учетные регистры, первичные документы.

4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов)

4.1. Понятие затрат, себестоимости продукции, их классификация и показатели оценки эффективность производства продукции в системе управленческого учета

4.2. Особенности рациональной организации учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях в системе управленческого учета

4.3. Значение и особенности внутрихозяйственного контроля затрат на производство в системе управленческого учета в сельскохозяйственных организациях

4.4. Анализ современного состояния отрасли и формирования себестоимости продукции молочного скотоводства

4.5. Предпосылки и приоритетные направления развития управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

4.6. Организация системы управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства на материалах СПК «Колхоз Заря» Можгинского района

4.7. Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

4.8. Совершенствование внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ученая степень, звание) (подпись) (И.О.Фамилия)

Задание принял к исполнению (дата)16 мая 2016г.

Студент-магистрант\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(курс) (подпись) (И.О.Фамилия)

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Сельскохозяйственное производство в современных условиях развития экономики нашей страны представляет собой одну из стратегических отраслей народного хозяйства и является основным объектом развития предпринимательской деятельности, а также источником роста ВВП России. Сегодня каждый шаг, каждое действие должны быть направлены на увеличение товарности производства, иметь экономический смысл: оправдать себя или снижением себестоимости продукции, или повыше

вместе.

Главным объектом учета иконтроляв процессе управления являются затраты организации. Поэтому вопрос формирования себестоимости является одним из ключевых моментов учета. Каждая организация в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности несет затраты, напрямую связанные с процессом производства продукции, а также расходы, связанные с подготовкой, организацией, обслуживанием производства и управлением.

Особую актуальность вопросы управленческого учета приобретают в организациях агропромышленного комплекса. Динамичное развитие животноводческих отраслей, в том числе и молочного скотоводства, в сельскохозяйственных организациях требует эффективного управления на основе внедрения или усиления функций управленческого учета и внутрихозяйственного контроля в отрасли молочного животноводства как его неотъемлемой части.

При изучениисебестоимости продукции молочного скотоводства особое внимание следует уделить именно развитию методического обеспечения управленческого учета и контроля затрат в молочном скотоводстве. Все это во многом связано с классификацией затрат, осуществляемых в рамках данной отрасли. Существующие классификации затрат решают общие вопросы применительно к учету затрат и исчислению себестоимости продукции в различных отраслях промышленности. Поэтому требуется научно обоснованная классификация затрат в сельском хозяйстве, отвечающая задачам и функциям управленческого учета, планирования, контроля, анализа затрат и исчисления себестоимости продукции в системе управления эффективностью сельскохозяйственного производства.

В настоящее время применение традиционных методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции в молочном скотоводстве не в полной мере отвечает современным требованиям рынка, не в полной мере способствует достоверности ее исчисления. Отсюда возникает необходимость разработки новых подходов к формированию затрат и исчислению себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Выбор темы выпускной квалификационной работы обусловлен возрастающей актуальностью проблем адаптации управленческого учета и контроля затрат продукции молочного скотоводства, необходимостью совершенствования механизмов организации эффективного функционирования управленческого учета, а именно: учета затрат и отражения их на счетах в интегрированной системе учета, исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства, системы контроля затрат.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы развития теории, методологии и совершенствования управленческого учета и контроля освещены в трудах известных отечественных ученых-экономистов М.А. Вахрушиной, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, Л.И. Куликовой, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, В.Ф. Палия, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, Т.Г. Шешуковой и других.

Зарубежный опыт управленческого учета и контроля деятельности экономических субъектов в условиях рынка освещены в работах: А. Апчёрча, Джей К. Шима, Джоел Г. Сигела, К. Друри, М.М. Карренбауера, Р. Мюллендорфа, Дж. Фостера, Э.С. Хендриксена, Ч.Т. Хорнгрена, Р. Энтони и др.

Проблемам совершенствования управленческого учета и контроля, применительно к сельскому хозяйству, посвятили свои работы Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, В.В. Говдя, С.В. Козменкова, Н.А. Кокорев, Г.С. Клычова, Г.Я. Остаев, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольц, Ю.И. Сиги- дов, Л.И. Хоружий, Б.Н. Хосиев, В.Г. Широбоков, Б.А. Шогенов идр.

Высоко оценивая вклад ученых в развитие управленческого учета и контроля, стоит отметить, что научная разработка теоретических, методологических и организационно-методических положений управленческого учета и контроля затрат применительно к аграрной сфере, особенно производственных затрат, недостаточна. Требуют научно обоснованного решения вопросы определения сущности затрат, развития по новым направлениям их классификации, а также вопросы совершенствования методики нормирования, управленческого учета и внутреннего контроля затрат, выпуска (выхода) сельскохозяйственной продукции и результатов ее производства.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью выпускной квалификационной работы является изучение состояния разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, определение путей их совершенствования.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- исследовать теоретические основы учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- провести анализ современного состояния отрасли молочного скотоводства, исследовать необходимость организации рациональной модели учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- внести предложения по совершенствования учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Предмет исследования выпускной квалификационной работы. Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических, практических вопросов учета и внутрихозяйственногоконтроля затрат производства продукции молочного скотоводства.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы является СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики.

Теоретической и методической основой разработки темы выпускной квалификационной работы послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых экономистов, а также нормативные и законодательные документы и личные исследования выпускника. Для реализации методологической основы в конкретных исследованиях применяют общенаучные методы. В частности, экономические науки используют методы: статистический, монографический, экспериментальный, балансовый, расчетно-конструктивный, экономико-математический и др. Практической основой выпускной квалификационной работы являются данные годовых отчетов СПК «Колхоз Заря» за 2011 - 2015 гг., а также сведения аналитического и синтетического учета материальных ценностей.

В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметами защиты:

* развиты теоретические положения, уточняющие сущность, экономическое содержание и методологические основы классификации в управленческом учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство сельскохозяйственной продукции;
* предложены концептуальные решения моделирования основной процедуры управленческого учета и сформулированы принципы его организации во взаимосвязи с планированием, нормированием, контролем и анализом сельско- хозяйственного производства; разработаны рекомендации по совершенствованию номенклатуры статей учета затрат, методики нормирования трудовых, материальных и биологических затрат, которые отличаются от существующих системным подходом к оптимизации состава, количества, последовательности по-строения статей затрат, величины их нормативов с учетом основных факторов, влияющих на эффективность сельскохозяйственногопроизводства;
* рассмотрены особенности применения учета затрат «директ-костинг»;доказана необходимость осуществления систематического, предварительного и последующего контроля затрат.

Практическая значимость состоит в возможности широкого использования разработанных методов и моделей учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в сельскохозяйственных организациях.

Апробация результатов исследования нашли отражение в студенческих научно-практический конференциях ФГБОУ ВО «Ижевска ГСХА» (2015-2017 гг.), а также некоторые аспекты рекомендаций по совершенствованию учета и внутрихозяйственного контроля затрат вотрасли молочного скотоводствабыли внедрены в практическую деятельность аппарата бухгалтерии и экономического отдела СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики.

Объем и структура выпускной квалификационной работы состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений (14). Основное содержание работы изложено на страницах машинописного текста, содержит 23 таблицы, 6 рисунков.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАBЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО

КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В

СЕЛЬСКОХOЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

* 1. Понятие затрат, себестоимости продукции, их классификация и показатели оценки эффективность производства продукции в системе управленческого учета

В связи с кризисными явлениями в мировой и российской экономике проблема создания эффективной системы управления приобретает все большую актуальность. Общепризнано, что управленческий учет является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности.

У специалистов нет единой точки зрения относительно сущности и роли управленческого учета в системе управления организацией, теории учета. Поэтому определим содержание термина "управленческий учет".

Настоящее понимание сущности управленческого учета восходит к английскому management accounting (или managerial accounting). Так, британский экономист Колин Друри дает следующее определение управленческому учету - это предоставление информации сотрудникам организации, на основе которой они могут принимать обоснованные решения и повышать эффективность и производительность текущих операций. Управленческий учет можно назвать внутренним учетом [[76]](consultantplus://offline/ref=4BBEAE53831AC57F4E27C5FD7AA2A89CE396CD619FD8F5CA1445DB7797538149064F0780EACEDFACtEY7M).

Американская ассоциация бухгалтеров управленческий учет определяет, как процесс обобщения, измерения и сопоставления информации, позволяющий лицам, которые пользуются ею, формировать обоснованные суждения и принимать компетентные решения.

Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр (американские профессора в области учета) следующим образом определяют управленческий учет. По их мнению, это система обеспечения информацией менеджеров, которые направляют и контролируют деятельность внутри организации [[66]](#Par255).

Профессор В.Б. Ивашкевич предлагает принять за основу определение, предложенное Методическими рекомендациями по организации и ведению управленческого учета, разработанными и утвержденными Министерством экономического развития и торговли РФ, в которых управленческий учет определяется как процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки интерпретации и представления финансовой и нефинансовой информации, на основе которой руководство организации принимает оперативные и стратегические решения [[86]](#Par254).

Приводить все имеющиеся определения управленческого учета не представляется возможным, практически в каждой публикации можно встретить обзор понятий, их критический анализ и собственное определение автора. Такой разброс мнений во многом обусловлен особенностями этапа исторического развития, когда управленческий учет менял основные приоритеты, предмет, метод, инструментарий. Управленческий учет следует рассматривать с двух позиций: во-первых, как непрерывный процесс, интегрированный в деятельность по управлению организацией и осуществляемый на каждой стадии процесса управления; во-вторых, как систему сбора, группировки, хранения и предоставления финансовой и нефинансовой информации собственникам, руководителям и менеджерам для принятия обоснованных управленческих решений.

В информационной системе управленческого учета формируются данные о затратах, расходах, доходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. Расходы как один из основных объектов управленческого учета.

Экономическое определение расходов на сегодняшний день дается в [Положении](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF51F6CCA7FDC3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C5E0OAF) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99. Так, в соответствии с [п. 2](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF51F6CCA7FDC3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C5E0OFF) ПБУ 10/99 "Расходы организации" под расходами признается "уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)"[132]. То есть все, что уменьшает активы, - это расходы. Иными словами, это потоки ценностей, выходящие из компании. Определение расходов и условия их признания в финансовой отчетности в соответствии с МСФО содержат Концептуальные [основы](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF50FFC8A6F5C3F5C5115F970EE4O8F) финансовой отчетности, в соответствии с которыми под расходами понимается "уменьшение экономических выгод, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с распределением между учредителями"[98]. Критерии признания расходов в российских стандартах бухгалтерского учета сближаются с МСФО, но при этом сохраняются и существенные различия, в частности в условиях признания расходов в финансовой отчетности таблица 1.1.

Таблица 1.1 - Основные отличия условий признания расходов в соответствии с РПБУ и МСФО

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Условия признания | РПБУ | МСФО |
| 1. Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота | + | - |
| 2. Сумма расхода может быть надежно оценена | + | + |
| 3. Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства | + | + |
| 4. Расходы признаются по принципу начисления | + | + |
| 5. Документальное подтверждение расходов | + | - |

В МСФО нет требования, предусмотренного [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF51F6CCA7FDC3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C5E0OAF), для признания расходов, таких как наличие договора, требований законодательства или обычаев делового оборота. Для целей составления отчетности по МСФО этот критерий рассматривается тогда, когда решается вопрос о признании в отчетности выручки. При решении вопроса об отражении выручки в отчетности бухгалтер будет обращать внимание не столько на переход права собственности, сколько на переход рисков владения от продавца к покупателю и возможность компании контролировать актив. Значит, и расходы будут признаны в отчетности в момент признания выручки.

В международном учете нет единого стандарта, регламентирующего затраты и их учет. Каждый элемент затрат имеет свое отражение в конкретном стандарте. Так, например, [МСФО (IAS) 2](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF5EF9CEABFDC3F5C5115F970EE4O8F) "Запасы" регулирует оценку затрат по материалам, 16 «Основные средства" - затраты по амортизации. Термин "затраты" используется в МСФО тогда, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов, доходы от которых будут получены в будущем. Получается, что затраты представляют собой денежную оценку использованных ресурсов. В финансовой отчетности они отражаются в составе активов организации до тех пор, пока не будут признаны расходами или убытками.

На сегодняшний день в российской теории и практике отсутствует официально закрепленное понятие "затраты", которое употребляется в ряде других российских стандартах бухгалтерского учета. Это порождает разнообразие его трактовок как в экономической литературе, так и в различных нормативных актах. Так, М.С. Коське и Ю.Г. Мишучковой была проведена количественная характеристика терминов "расходы" и "затраты" в российских стандартах по бухгалтерскому учету. По их мнению, частота употребления термина "затраты" равна или превышает частоту употребления термина "расходы". Из 24 действующих на сегодняшний момент положений по бухгалтерскому учету термин "затраты" не употребляется в 12 из них [101].

В национальных стандартах по бухгалтерскому учету термины "затраты" и "расходы", по мнению автора, используются как синонимы. О.Д. Каверина справедливо отмечает, что "существенное значение неопределенность терминологии приобретает в связи с тем, что нет строгого деления затрат (расходов, издержек) в зависимости от принципа соответствия, согласно которому расходы уменьшают доходы того же отчетного периода" [[87]](#P272). Этот факт мешает компьютерной формализации учета и ведет к налоговым нарушениям. Речь идет о применении принципа начисления или кассового метода для отражения в учете операции, связанных с исчислением прибыли.

В приложении А систематизируются точки зрения на категории "затраты" и "расходы", изложенные в различных научно-методических источниках.

Данным экономическим категориям на современном этапе развития экономики посвящено множество научных работ [31, 61, 64, 77, 79]. Таким образом, мы видим, что интерпретация таких экономических категорий, как "затраты" и "расходы", в источниках разнообразна. На сегодняшний день специалисты в области бухгалтерского учета озабочены проблемой обеспечения терминологической точности данных категорий, поскольку в бухгалтерском учете должна быть отражена достоверная информация об имущественном положении и финансовых результатах деятельности компании.

Толкование таких категорий, как "расходы" и "затраты", будет более понятно для восприятия и востребовано при уточнении не менее важной экономической категории "себестоимость".

Теоретическую и практическую значимость категории "себестоимость" независимо от форм собственности и видов экономической деятельности трудно переоценить. Она всегда имеет место, ведь, по сути, меняется лишь практическое назначение себестоимости, ее структура, система оценок, но не ее экономическая сущность и влияние как главного компонента на финансовый результат.

Экономическая сущность себестоимости всегда была и остается до сих пор в числе научных и практических приоритетов. Термин "себестоимость" для России является сравнительно новым. Возник он в трудах А.П. Рудановского, М.П. Тер-Давыдова, Н.Ф. Фон Дитмара в 1912 г. прошлого столетия. По мнению А.П. Рудановского, "себестоимость есть величина вероятная", поскольку исчисляется по фактическим затратам и носит односторонний характер ввиду различия уровня цен на одинаковые материалы. Ранее использовались понятия "своя стоимость", "стоимость", "производственная стоимость" и т.д. С тех пор в научных источниках по бухгалтерскому учету и анализу появлялись различные интерпретации определения себестоимости (таблица 1.2).

Таблица 1.2 - Определение категории "себестоимость", предлагаемое в специальной литературе по бухгалтерскому учету

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Себестоимость - это |
| М.А. Вахрушина [[57]](#P287) | Совокупность выраженных в денежной форме затрат организации на производство и реализацию продукции |
| В.Б. Ивашкевич, Н.А. Ермакова [[86]](#P287) |
| В.Э. Керимов [91] |
| Н.Д. Врублевский [[64]](#P288) | Скалькулированные издержки производства по ее видам, наименованиям и единицам |
| Т.П. Карпова, И.И. Верецук [[89]](#P289) | Величина используемых ресурсов в денежном выражении |
| М.И. Кутер [[104]](#P290) | Затраты продаж - часть расходов отчетного периода, приходящаяся на основные виды деятельности и включающая производственную себестоимость продаж, расходы на управление и расходы на продажу |
| И.В. Кирьянов [[93]](#P285) | Есть объективно необходимая связь элементов затрат, обеспечивающая количественными показателями целостность объекта реализации, позволяющая спецификой своего формирования однозначно идентифицировать агента экономических отношений как самостоятельный хозяйствующий субъект |
| Я.В. Соколов [[150]](#P278) | Совокупность затрат, отражаемых по дебету счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" |
| Р. Энтони, Дж. Рис [[185]](#P291) | Представленная в денежном выражении величина ресурсов, использованных в определенных целях |
| Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [[188]](#P292) | Производственные затраты на произведенную, но нереализованную продукцию, т.е. как бы материализованные затраты, и именно поэтому их можно инвентаризировать |

В экономической литературе среди ученых-экономистов преобладает мнение, что себестоимость - это совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженных в денежной форме. Данное определение основывается на [Положении](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AC51FBCCADFF9EFFCD4853950947040BE7691085C7AD79ECO0F) о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утв. Постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 N 552, в редакции от 31.05.2000 N 420), утратившем силу с 2002 г. [[132]](#P292). В этом нормативном документе было сказано, что себестоимость продукции (работ, услуг) рассматривается в качестве стоимостной оценки используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топливно-энергетических и трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и продажи. Согласно этому документу в себестоимость могут быть включены все затраты, которые носят производственный характер, и затраты, связанные с продажей продуктов труда. Ранее понятие себестоимости промышленной продукции было определено в Основных [положениях](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF56FECCADF5C3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C6E0O9F) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных организациях, утвержденных Центральным статистическим управлением при Совете Министров СССР 20 июля 1970 г. [[[134]](#P292)](#P183). Под себестоимостью промышленной продукции понимались выраженные в денежной форме текущие затраты организаций (объединений) на ее производство и сбыт. С 2002 г. определение себестоимости не закреплено ни в одном нормативном документе.

Очень сложно найти единственное верное определение себестоимости, которое бы удовлетворило все ее аспектам. В таблице 1.3 сделаны предложения по определению себестоимости в разрезе видов.

Таблица 1.3 - Определение категории "себестоимость продуктов труда" в разрезе видов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид себестоимости | Состав себестоимости | Определение себестоимости |
| Цеховая себестоимость готовой продукции | Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, топливо и энергия для технологических целей, общепроизводственные расходы | Затраты цеха на производство продукции |
| Производственная себестоимость готовой продукции (себестоимость готовой продукции) | Цеховая себестоимость + общехозяйственные расходы + прочие производственные расходы + потери от брака | Затраты на производство продукции |
| Полная себестоимость готовой продукции (себестоимость готовой продукции, списанной в связи с продажей) | Производственная себестоимость + коммерческие расходы (расходы на продажу) | Расходы на производство и продажу продукции |

Стало быть, себестоимость продукта труда - это количественный показатель в денежном измерителе затрат на производство и расходов, связанных с его продажей (рисунок 1.1).

Экономическая категория "себестоимость продуктов труда" возникает в процессе производства, она показывает денежную оценку потраченных в производственном процессе ресурсов, то есть понесенных затрат. В отношении выпущенной продукции себестоимость формируется по окончании производственного процесса, а в отношении проданной продукции - по завершении процесса реализации. Получается, что существует взаимосвязь и взаимозависимость между анализируемыми категориями "затраты" и "расходы".

Потери

При отсутствии экономической выгоды

Затраты на производство продукта труда

При возникновении экономической выгоды

Себестоимость продукта труда, списанного в связи с продажей

Себестоимость продукта труда

Актив

Расходы от обычных видов деятельности

Рисунок 1.1 - Взаимосвязь между затратами, расходами и себестоимостью продукта труда

Многообразие производственных затрат организации не дает возможности правильно их спланировать, организовать учет, контроль и анализ в системе управления хозяйствующих субъектов. Отсюда возникает необходимость классификации производственных затрат (издержек производства) по определенным признакам группировки.

В теоретических исследованиях различных авторов по бухгалтерскому учету насчитывается от 3 до 12 и более признаков классификации затрат. Однако нас интересуют лишь те признаки, что соответствуют трем основным задачам: 1) исчисление себестоимости продукции; 2) контроль; 3) принятие управленческих решений. Из всех изученных нами классификаций затрат наиболее рациональной нам показалась классификация, разработанная М.А. Вахрушиной [57]. Именно М.А. Вахрушина предварительно объединила классификации по приведенным нами целевым группам, а затем уже разделила издержки производства по ним. Однако она привела задачи разделения издержек на группы, привела непосредственно классификацию их, но не перечислила классификационные признаки. Оптимизируем работу М.А. Вахрушиной. Основываясь на мнениях других авторов, а именно: В.Э. Керимова [91], Н. Адамова, Ч. Хорнгрена [168, с.61] и Н. Платоновой – проведем наиболее полную классификацию затрат в виде таблицы представленной в приложении Б.

Отметим, что в основном, приведены классификации М.А. Вахрушиной, но мы посчитали, что в целях оптимизации данной группировки необходимо добавить некоторые признаки. К примеру, по В.Э. Керимову [91] мы включили во вторую группу разделение издержек на релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные; по Р.А. Алборову [12] помимо переменных и постоянных привели условно-переменные и скачкообразные затраты. Все это позволило добиться наиболее точного разграничения издержек по классификационным признакам и по задачам управленческого учета.

Итак, распределение видов затрат по группам можно увидеть в приложении Б. Приведем пояснения по классификациям, относящимся непосредственно к нашей теме – расчету себестоимости произведенной продукции.

В зависимости от возможности приносить доход в будущемзатраты делятся на входящие и истекшие. Входящие – затраты, связанные с приобретением активов, которые в будущем должны принести доход. Истекшие – это активы организации, использованные им в своей деятельности с целью получения дохода и потерявшие способность приносить доход в будущем.

По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и калькуляции затраты можно разбить на прямые и косвенные (В.Э. Керимов [91] сказал короче: «по способу включения затрат в себестоимость продукции», что также точно передает суть классификации). Прямые – затраты по производству конкретного вида продукции. Они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании первичных документов. Это затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и так далее. Косвенные – издержки, связанные с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты по управлению и обслуживанию производства. Перед включением в себестоимость их необходимо распределить относительно определенной базы распределения Керимов [91].

В зависимости от роли в технологическом процессе производства продукции и целевого назначения затраты бывают основными и накладными. Основные непосредственно связаны с технологическим процессом производства продукции (стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели…). Накладные издержки образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из управленческих и коммерческих расходов [91].

По составу затраты могут быть одноэлементными и комплексными. Прежде чем перейти к содержанию данных затрат, объясним, что по экономическому содержанию затраты классифицируют по статьям калькуляции и по экономическим элементам. По сути, это основа основ. Но данный вид классификации встречается не у всех авторов, что удивительно. К примеру, Н. Адамов [3] в своих работах вообще не касаются элементов и статей затрат, что говорит о возможной поверхностности их публикаций. Основательно к рассмотрению данного вопроса подошел тот же В.Э. Керимов [91]. Итак, экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство продукции, который на уровне организации невозможно разложить на составные части. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен единый для всех организаций перечень элементов затрат: 1) материальные затраты, 2) затраты на оплату труда, 3) отчисления на социальные нужды, 4) амортизация, 5) прочие затраты.

Согласимся с мнением Н. Адамова [3], что учет затрат – понятие простое и заключается в фиксировании издержек посредством документов и учетных регистров в установленных разрезах.

По составу и степени однородности, затраты подразделяются в финансовом учете на элементы, в управленческом учете на статьи затрат. С учетом источников происхождения производственных ресурсов, их натурально- вещественной структуры и степени участия в создании новой продукции, затраты в сельском хозяйстве целесообразно подразделять на следующие группы: материальные затраты; биологические затраты; трудовые затраты; финансовые затраты.

К материальным затратам в сельском хозяйстве относятся затраты топлива, минеральных удобрений, средств защиты животных и растений, амортизация части стоимости материальных основных средств, затраты различных материалов (строительных, ремонтных) и др. К биологических затратам относятся затраты на корма, подстилку, семена и посадочный материал, органические удобрения собственного производства, а также амортизация биологических активов (рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений).

Трудовые затраты – это затраты труда на производство продукции (работ, услуг) в трудовых единицах измерения и отраженных в денежной оценке, то есть в виде начисленной оплаты труда. Финансовые затраты в сельском хозяйстве выражаются в виде кредиторской задолженности подрядным организациям за выполненные ими работы в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственной организации, а также начисленных страховых платежей, платежей по социальному страхованию и обеспечению работников сельского хозяйства и др.

Исходя из данной группировки затрат, можно вывести более понятную формулу производственной себестоимости произведенной сельскохозяйственной продукции (СП) по указанным затратам: СП = МЗ + БЗ + ТЗ+ФЗ, где МЗ – материальные затраты; БЗ – биологические затраты; ТЗ – трудовые затраты; ФЗ – финансовые затраты.

В свою очередь материальные затраты (МЗ) могут быть разделены на две группы: затраты материальных средств труда (амортизация материальных орудий труда), затраты материальных предметов труда. Биологические затраты также можно подразделить на две группы: биологические затраты животного происхождения; биологические затраты растительного происхождения.

Более конкретно остановимся на классификации затрат по отношению к объему производства в сельском хозяйстве на переменные и постоянные затраты, где понятие «объем производства» носит двойной характер, то есть объемом производства в растениеводстве считается размер посевных площадей и количество полученной продукции, а в животноводстве – количество выращиваемых животных и полученной продукции от них. Данный признак классификации затрат признается и используется уже достаточно давно отечественными учеными-экономистами (начиная с советских времен) такими как: И.А. Ламыкин [81], Ю.А. Бабаев [24], Н.П. Кондраков [66], В.Г. Гетьман [166], Г.И. Гринман [41], А.А. Данилан [43] и др. Однако, указанные и другие авторы работ, при классификации затрат на переменные и постоянные, не в полной мере учитывали особенности сельского хозяйства.

По данному признаку затраты, особенно биологические, необходимо подразделять на четыре группы: прямо-переменные; косвенно-переменные; условно-постоянные и постоянные затраты[10]. К прямо-переменным затратам в сельском хозяйстве относятся прямые переменные затраты, которые по отношению к объему производства (объему обрабатываемой площади, объему полученной продукции и количеству выращиваемых животных) являются исключительно переменными (изменяются пропорционально) и включаются в себестоимость продукции прямым путем. Косвенно-переменные затраты – это производственные затраты, которые по отношению к объему производства (размеру посевной площади, количеству животных и объему полученной продукции) изменяются также пропорционально, но включаются в себестоимость продукции косвенным путем (путем распределения пропорционально выбранной в учетной политике базе), например, затраты вспомогательных производств в растениеводстве. В то же время, некоторые прямо-переменные затраты могут быть по отношению к размерам посевных площадей, количеству выращиваемых голов животных и объему полученной продукции как прямо- переменными, так и условно-прямо-переменными. Например, затраты на семена по отношению к размерам посевной площади сельскохозяйственной культуры и затраты на корма по отношению к количеству выращиваемых животных являются прямо-переменными, а по отношению к полученной продукции сельскохозяйственной культуры и вида сельскохозяйственных животных условно- прямо-переменными затратами (см. таблицу1.4).

Таблица 1.4 – Классификация затрат по отношению к объему производства

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды биологических затрат | Животноводство | |
| Объем производства | |
| Количество голов животных, гол. | Объем выхода продукции, ц |
| 1. Корма | ПП | УПП |
| 1. Натуральная оплата труда | ПП | ПП |
| 1. Амортизация основного стада животных | ПП | УПП |

Условные обозначения: ПП – прямо-переменные затраты; УПП – условно-прямо-переменные затраты.

Условно-постоянные затраты – это обще бригадные затраты, то есть общие затраты на уровне структурного подразделения (центра ответственности). К условно-постоянным необходимо отнести также страховые платежи, отчисления на социальные нужды в целом по организации. К исключительно постоянным затратам следует отнести накладные общепроизводственные и общехозяйственныезатраты [98].

Предлагаемая классификация затрат, в том числе биологических затрат, по отношению к объёму производства, позволяет более обоснованно их планировать, нормировать, контролировать и оценивать эффективность производства продукции по трехступенчатому порядку на уровне подразделения (центра ответственности):

а)напервойступенипомодели:ВПР–ПП=РП1, где ВПР – валовая полученная продукция или объём выполненных работ, руб.; РП1 – маржинальный первый доход, руб.;

б) на второй ступени по модели: ВПР - (ПП + УПП)=РП2, где РП2 –маржинальный второй доход, то есть производственный маржинальный доход, руб.;

в) на третьей ступени по модели: ВПР – (ПЗ + УПП + КП+УПОЗ)=ОП, где УПОЗ – условно-постоянные затраты, руб.; КП – косвенно – переменные затраты, руб.; ОП – операционная прибыль от производства продукции (конечный результат), руб. [98].

Приведенная классификация затрат в сельскохозяйственном производстве может обеспечивать надлежащий учетный процесс в управлении в отрасли животноводства при осуществлении следующих мероприятий:

- научно обоснованное планирование (нормирование) и бюджетирование затрат по объектам производства, объектам планирования и учета затрат, местам их возникновения, объектам калькуляции и носителямзатрат;

- обоснованный выбор в учетной политике объектов учета затрат, объектов калькуляции, калькуляционных единиц, калькуляционного периода, методов производственного и систем управленческого учета затрат, методов калькуляции себестоимостипродукции;

- анализ и выявление внутренних неиспользованных резервов сельскохозяйственной деятельности с целью повышения производства продукции и снижения еёсебестоимости [98].

1.2 Особенности рациональной организации учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях в системе управленческого учета

Эффективность сельскохозяйственной кооперации как любого экономического процесса, тесно связанного с развитием производительных сил и углублением общественного разделения труда в силу специфических особенностей этой организационно-правовой формы объединения, характеризуется определенными критериями и системой экономических показателей.

Рационализация организации управленческого учета означает упорядочение инструментов, механизмов и структурных связей элементов системы управленческого учета с целью повышения эффективности ее функционирования в системе управления сельскохозяйственным производством. По отношению к системе управления хозяйствующим субъектом организация деятельности представляет собой один из основных элементов содержания и функций управления производством. Данная функция управления должна быть эффективно использована не только в общей системе управления хозяйствующим субъектом, но и в управлении функциональными отделами организации, к которым относится также бухгалтерский управленческий учет [[17](#P299), [18](#P300)].

Организация управленческого учета - это функция управления, объективно необходимый вид управленческой деятельности, выражающий направления осуществления воздействия на учет как на объект управления через упорядочение элементов учета, связей между ними и интегрированного использования его инструментов (контроля, бюджетирования, анализа, оценки). Таким образом, организация управленческого учета как функция управления и целенаправленный специфический вид деятельности бухгалтерской службы, состоящая из совокупности конкретных видов труда, объективно необходима прежде всего для полноценного и надлежащего ведения управленческого учета хозяйственных процессов, в том числе учета затрат, выпуска продукции и результатов производства. Отсюда следует вывод, что организация (как функция управления) играет существенную роль не только в системе управления хозяйственными процессами, но и в бухгалтерском управленческом учете, развитии его методологии, метода, методики и практики. В конечном итоге от развития и эффективного функционирования указанных блоков учета зависит совершенствование системы управления производством и финансовыми результатами деятельности сельскохозяйственных экономических субъектов [15-21].

Изучение теоретико-методологических основ и практики процесса управленческого учета показало некоторые методологические, организационные, методические и технические недостатки, связанные с организацией бухгалтерского управленческого учета в сельскохозяйственных организациях.

Необходимо отметить, что в системе управленческого учета в сельскохозяйственных организациях зачастую отсутствуют методические и технические аспекты ведения учета и использования его информации в управлении сельскохозяйственным производством. Кроме того, во многих хозяйствующих субъектах отсутствуют четко организованные системы документации и регистров учета, план-график документооборота, график распределения обязанностей между счетными работниками и выполняемой ими последовательности учетных работ, проекты организации самой системы управленческого учета, степени его централизации и децентрализации.

В учете активов, затрат, выпуска продукции и результатов производства допускается многократное дублирование одних и тех же сведений о хозяйственных фактах, что связано с искусственным усложнением и запутыванием стадий учетного процесса (первичного, аналитического и синтетического). Все это ведет к накоплению ненужной информации для управления.

Содержание информации действующей системы бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций относительно пригодно для оценки экономического состояния организации в целом, но не для осуществления аналитической оценки деятельности бригад, цехов, ферм, хода технологических процессов, эффективности производства продукции отдельных видов сельскохозяйственных культур, сельскохозяйственных животных [[18]](#P299). Все указанные недостатки ведут к тому, что управленческий учет в сельскохозяйственных организациях осуществляется формально, а его развитие носит запоздалый характер. Поэтому в современных рыночных условиях возникает объективная необходимость разработки теоретических положений и практических аспектов научной организации управленческого учета как основной информационной базы управления сельскохозяйственным производством.

При этом организация управленческого учета, по нашему мнению, предполагает:

- понимание и использование основополагающих принципов, допущений и правил учета, соблюдение всех требований, предъявляемых к нему в современных условиях;

- достаточно полное применение научных способов и методических приемов учета для осуществления предписанных функций и решения поставленных перед учетом задач;

- понимание концепций и постулатов учета, которые определяют направления развития теории и помогают понять содержание положений РСБУ и МСФО, что обеспечивает обоснованный выбор организационных, методических и технических аспектов управленческого учета как информационной базы для оптимизации политики менеджмента хозяйствующего субъекта с целью полноценного осуществления его функций;

- широкое применение и использование механизмов (законодательных, нормативных, программных, методических, организационных) учета, совершенствование его формы (структурных связей, состава элементов) как способа организации содержания (обобщения, накопления и хранения информации) и базы для принятия управленческих решений;

- диагностику состояния управленческого учета и определение сроков и планов (программ) своевременной его реорганизации;

- формирование рациональной структуры бухгалтерского управленческого учета, качественное проведение проектных работ в соответствии с организационной структурой и структурой управления данного экономического субъекта;

- реализацию нововведений и их адаптацию к международным учетным стандартам и др. [15,20,21].

Для достижения указанных предположений по организации управленческого учета как информационной базы управления необходимо определиться с методом (способами) познания данного изучаемого объекта исследования. Так, методической основой организации управленческого учета является диалектический метод познания. В соответствии с этим методом организация управленческого учета означает выбор методических аспектов, способов рационального построения структуры, методики и практики ведения учета не изолированно, а в тесной связи с другими организованными системами и элементами хозяйственного механизма экономического субъекта. Кроме того, при разработке организационно-методических и других аспектов бухгалтерского управленческого учета следует обращать внимание на состояние внутренней и внешней среды сельскохозяйственной организации.

При организации управленческого учета большое значение имеет правильное установление последовательности включения в данный процесс взаимосвязанных этапов системы управленческого учета (наблюдения, измерения, регистрации фактов хозяйственной жизни, систематизации, группировки, разработки и принятия управленческих решений и др.). При этом важно опираться на организационные принципы учета, а также на законодательные, нормативные акты и методические материалы. Кроме того, необходимо учитывать или установить наиболее рациональные взаимоотношения всех структурных и функциональных подразделений с аппаратом управления, определить необходимый объем и характер информации для внутреннего управления и внутренних пользователей, а также разработать план (проект) или стандарт организации управленческого учета [[126]](#P307).

Таким образом, организация управленческого учета как информационной базы управления производством представляет собой комплексный процесс, включающий этапы (стадии) решения взаимосвязанных мероприятий, которые можно группировать по определенным признака.

Практическое осуществление данной модели организации управленческого учета будет способствовать:

- гармоничному единству эффективности функционирования формы и содержания управленческого учета на практике, что обеспечит его прогрессивное развитие, усиление всех функций учета и укрепление взаимосвязей между функциями управления путем повышения эффективности коммуникации информации в системе менеджмента;

- интеграции деятельности всех экономических служб организации;

- ориентации учета на формирование достоверных текущих сведений и перспективной информации для управления сельскохозяйственным производством [[16]](#P300).

Таблица 1.5 - Концептуальная модель организации системы управленческого учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Организация мероприятий управленческого учета по взаимосвязанным стадиям | | |
| Подготовительная стадия | Исполнительная стадия | Оценочная стадия |
| Организация состава элементов управленческого учета | Организация использования принципов, допущений, требований, правил учета | Оценка эффективности использования рабочего времени |
| Организация связей между элементами учета | Организация использования законодательного, нормативного, управляющего и других механизмов учета | Оценка стабильности кадров и соблюдение трудовой дисциплины |
| Организация работы аппарата учета, структуры бухгалтерии и ее служб | Организация способов, приемов, соблюдения внутренних стандартов учета | Оценка исполнения обязанностей сотрудниками аппарата учета |
| Организация технических средств учета | Организация метода и методики учета | Оценка профессиональности кадров учета |
| Организация использования программных продуктов и ЭВМ | Организация процедурных аспектов (общей процедуры, локальных процедур управленческого учета) | Оценка уровня автоматизации учета |
| Организация использования финансовых средств для повышения квалификации бухгалтерских кадров | Организация осуществления функций и подфункций учета | Оценка окупаемости затрат на содержание аппарата учета |

Управленческий учет как динамический процесс и искусственная система со своим специфическим содержанием и формой связан с использованием интеллектуального потенциала, средств и предметов труда. Эта система включает неразрывно связанные организационные стадии: подготовительную, исполнительную и оценочную. Организация практического процесса управленческого учета - это система, функционирующая с использованием материальных, трудовых и интеллектуальных ценностей. Поэтому данный процесс должен быть рационально организован (то есть все элементы системы упорядочены, приведены в единое целое, функционируют взаимосвязано, находятся в функциональной зависимости).

Однако необходимо отметить, что также нужно правильно организовать практический процесс эффективного претворения в жизнь всех аспектов методологии и методики управленческого учета. Процесс практического ведения управленческого учета, как и любой другой хозяйственный процесс, является объектом наблюдения и управления экономического субъекта. Поэтому для эффективного функционирования процесса управленческого учета в системе управления сельскохозяйственной организации необходимо соблюдать принципы, к которым следует отнести:

- непрерывность процесса и коммуникации информации;

- своевременность выполнения учетных работ;

- адекватность выполнения учетных работ;

- специализацию и кооперацию при выполнении учетных и плановых работ.

Таким образом, научная организация процесса управленческого учета состоит в создании организационных предпосылок для повышения эффективности системы управленческого учета и аналитического уровня информации в системе менеджмента с целью активного влияния на принятие и исполнение управленческих решений в сельскохозяйственных организациях. Внедрение экономических методов управления и системы стимулирования труда работников сельского хозяйства требует существенного изменения организационной структуры сельскохозяйственных экономических субъектов и частичной децентрализации их системы управленческого учета. Правильное понимание сущности и значения степени сочетания централизации и децентрализации систем управленческого учета очень важно:

- для определения границ и функций ее использования;

- предмета и объекта познания;

- разработки организационно-методических аспектов внедрения в практике данной системы.

Таким образом, для внедрения экономических методов управления производством и системы стимулирования труда работников организации требуется не только изменение организационной структуры данного экономического субъекта, но и частичная децентрализация в целом его системы управления[83]. В сельскохозяйственных организациях можно создавать два типа внутренних хозрасчетных подразделений (центров финансовой ответственности):

- вспомогательные подразделения или центры затрат (ВСП) - несут ответственность только за объемы работ и за те затраты, которые доведены до них производственными заданиями (бюджетами) и подконтрольны им;

- основные подразделения или центры прибыли (ОСП) - контролируют те затраты, которые до них доведены и подконтрольны им, а также свои оценочные производственные и финансовые результаты (объемы производства продукции, маржинальный доход, прибыль) [36].

При создании центров ответственности необходимо ориентироваться на отраслевую специфику их деятельности, а также на специфику учета и контроля [53].

Деление производственной организации на хозрасчетные подразделения (центры финансовой ответственности) зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производимой продукции или выполняемых работ (услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспеченности квалифицированным кадровым персоналом. Производственная структура организации отражает виды производства (основные, вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства), состав и структуру бригад, ферм, цехов, их производственный потенциал, а также формы организации деятельности подразделений и их взаимосвязанную структуру ответственности путем коммуникации информации на каждом иерархическом уровне управления.

Исходя из сказанного в сельскохозяйственных организациях децентрализованная система управления на уровне подразделений (ВСП и ОСП) может быть представлена в виде модели, представленной на [рисунке 1.2](#P112).

Исходя из системы экономических методов управления деление организации на хозрасчетные ВСП и ОСП должно определяться спецификой конкретной организации, ее целями и задачами достижения поставленного уровня

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Управляющая система подразделений (центров финансовой ответственности) | | |
| Бригады, начальник цехов, заведующие ферм | Формы, методы, способы, средства управления | Функции управления: нормирование, планирование, организация, регулирование |

Управленческий учет

Децентрализованная учетно-контрольная информационная система

Управленческий контроль

Управляемая система (объект управления)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вспомогательные производства: машинно-тракторный парк, автотранспорт и др. |  | Основные производства: растениеводство, животноводство и др. |
| Бригады, цеха (ВСП) | Бригады, цеха, фермы (ОСП) |
| Бюджет затрат. Показатели: затраты в пределах смет, объемы работ, экономия затрат, себестоимость работ и др. | Бюджет производства, затрат, доходов. Показатели: затраты, объем продукции, маржинальный доход, прибыль, себестоимость продукции и др. |

Рисунок 1.2 - Модель управления и коммуникации информации управленческого учета и контроля по центрам ответственности

предпринимательской деятельности. При формировании ВСП и ОСП на принципах коммерческого расчета в сельском хозяйстве необходимо учитывать некоторые условия и факторы. Так, подразделение (ВСП и ОСП) должно:

- представлять собой в своей деятельности законченный технологический цикл производства продукции (работ), иметь постоянный состав работников, средства производства;

- обеспечивать прибыльность своего производства и рентабельность для самоокупаемости;

- принимать активное участие в формировании производственного задания (бюджета);

- экономить средства (эта функция трудового коллектива, так как перерасход будет покрываться за его счет).

Кроме того, необходимо добавить, что:

- деятельность ВСП и ОСП не должна противоречить действующему законодательству, учредительным и другим правовым документам организации;

- руководители и специалисты общехозяйственного аппарата управления не вправе вмешиваться в оперативную деятельность ВСП и ОСП, если она не противоречит внутренним положениям и другим правовым актам организации.

1.3 Значение и особенности внутрихозяйственного контроля затрат на прoизводство в системе управленческого учета в сельскохозяйственных организациях

Развитие производственных технологий в сельскохозяйственных организациях обусловливает потребность в совершенствовании функций управления процессом производства, в том числе и экономического контроля.

В науке и в практической деятельности термин "контроль" употребляется достаточно часто, однако единого понятия контроля так до настоящего времени и не принято.

Е.А. Кочерин [100] отмечает, что определение контроля как завершающего этапа управленческой деятельности, способствующего сопоставлению достигнутых результатов с установленными плановыми показателями, в научной литературе, является крепко установившейся точкой зрения. Можно согласиться с С.О. Шохиным [184], что представленный подход отображает лишь одну грань анализируемого явления и вследствие этого не может являться абсолютным. Более подробно необходимо рассматривать контроль как неотъемлемую составляющую процесса принятия и осуществления управленческих решений.

Отдельные ученые экономисты контроль считают методом выражения функций учета и анализа [153]. Некоторые авторы, выделяют контроль в самостоятельную функцию управления [24,95,136,142]. Так Н.Д. Погосян, дает характеристику контроля как процесса, направленного на обеспечение функционирования объекта, основанного на принятых управленческих решениях, направленных на эффективное достижение установленных целей. [141].

Ю.И. Ребрин [143] считает, что контроль является процессом выявления отклонений действительных значений от заданных или их совпадений и результатах анализа и их оценки.

Из вышесказанного следует отметить, что многие экономисты, отмечая роль и значение учета и контроля, не всегда в определениях могут выделить цель, задачи, объект функции и их значение.

Контроль является неотъемлемым звеном хозяйственного механизма и функции управления производством на всех иерархических уровнях.

Необходимо согласиться с мнением Р.А. Алборова [8], отмечающим важным назначением контроля в условиях хозяйственной самостоятельности организаций - контроль с позиции экономической эффективности деятельности. С данной точки зрения основным организационным звеном контроля выступает сама организация, а сам контроль выражается важнейшей функцией управления в части повышения эффективности деятельности.

Исходя из вышеизложенного, мы склонны к следующему определению экономического контроля, как функции управления сельскохозяйственным производством - это проверка производственно-финансовой, хозяйственной деятельности экономических объектов и субъектов, направленная на профилактику предупреждения правонарушений и злоупотреблений, недопущение хищений, порчи, недостач, а также правильное составление планов и применение контрольной функции для управления деятельностью, а также недопущение дублирования, параллелизма, панибратства в действиях ответственных за ведение контроля органов. В указанном определении экономического контроля отражена цель, задачи, объект и функции контроля.

Внутрихозяйственный контроль как динамический процесс и система со своей спецификой содержания и формы связан с использованием средств и предметов труда. Данный процесс состоит из подготовительной, методико-технологической и завершающей стадий [[3]](#P621).

Обострим внимание что, при проведении процедур внутрихозяйственного контроля нужно руководствоваться документами, представленными в таблице 1.6.

Таблица 1.6 - Нормативные документы учета затрат молочного скотоводства

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный документ | Кем и когда утвержден |
| 1. [Положение](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B649CD05976848085CF2445EED3E55A59A2646894FE39A304A17DM7M) по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 | [Приказом](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B649CD05976848085CF2445EED3E55A59A2646894FE39A304A07DMDM) Минфина России от 06.05.1999 N 33н |
| 2. Методические [рекомендации](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B6498DE55758982D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3057AM2M) по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях | [Приказом](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B6498DE55758982D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3047AM5M) Минсельхоза России от 06.06.2003 N 792 |
| 3. Методические [рекомендации](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B649BD1557E8C82D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3057AM0M) по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях | [Приказом](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B649BD1557E8C82D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3047AM5M) Минсельхоза России от 02.02.2004 N 73 |
| 4. Методические [рекомендации](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B6494D450728F82D8C52C1CE2D17EM2M) по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве | Минсельхозом России в 2007 г. |
| 5. Методические [рекомендации](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B6498DE55758982D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3057AM2M) по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях | [Приказом](consultantplus://offline/ref=DC0D37EE29D2E5E0FA3D609B42A93B6498DE55758982D8C52C1CE2D1E25506B5632198FF39A3047AM5M) Минсельхоза России от 06.06.2003 N 792 |

Органы внутрихозяйственного контроля занимают центральное место для обеспечения заинтересованных лиц достоверной и полной экономической информацией.

Система внутрихозяйственного контроля представляется совокупностью органов контроля, которые выполняют процедуры контроля в интересах пользователей экономической информации. Проведение контрольных процедур на организации осуществляется с целью повышения эффективности управления, в основе которого выступает обеспечение выполнения сотрудниками хозяйствования возложенных на них обязанностей [85].

Внутрихозяйственный контроль, выступает важной функцией управления и представляется системой непрерывного наблюдения за работой деятельностью хозяйства в целях оценки обоснованности и действенности применяемых решений управления, способствует выявлению отклонений и предотвращению неблагоприятных ситуаций, своевременному информированию руководства для принятия мер направленных на устранение и снижение рисков его деятельности и управления ими. Таким образом, внутрихозяйственный контроль - представляется обратной связью, с помощью которой заинтересованные органы получают нужную информацию о подлинном состоянии дел управляемого объекта и исполнении управленческих решений [96].

Внутрихозяйственный контроль организуется хозяйством на собственные средства специальным постановлением руководства и направлен на повышение результативности управления. Как правило, данную информацию, применяет управленческий персонал. Внутрихозяйственному контролю подвергается вся хозяйственная деятельность субъекта. Поэтому, когда рассматривают внутрихозяйственный контроль, зачастую говорят о системе внутрихозяйственного контроля.

Существует множество определений системы внутрихозяйственного контроля, дополняющих друг друга. Так В.Д.Андреев, С.В.Черемшанов [17] дают  
определение системе внутрихозяйственного контроля как совокупности организационных структур, методов и процедур, которые приняты руководством субъекта в качестве необходимых мер для грамотного и результативного ведения деятельности хозяйства, которая также включает в себя:

* точность и полноту данных бухгалтерского учета;
* своевременность предоставления достоверной отчетности;
* недопущение искажений и ошибок;
* строгое соблюдение приказов и распоряжений;
* обеспечение сохранности активов организации.

В.И. Подольский [115] включает в систему внутрихозяйственного контроля все средства и приемы, принятые руководством и содействующие реализации поставленных целей организации, способных предусмотреть, выполнимо ли их применение на практике, способствовать обеспечению сохранности активов, предотвращать и обнаруживать факты мошенничества и хищений, достоверность бухгалтерских записей и их своевременную подготовку. Система внутрихозяйственного контроля выходит за рамки вопросов, непосредственно относящиеся к функциям системы бухгалтерского контроля [115].

П. Фридман [167] считает, что внутрихозяйственный контроль – это совокупность всех элементов финансового и прочего контроля, определенных руководителями хозяйства для того чтобы обеспечить надлежащее ведения дел, сохранность активов и правильность ведения учета. Автор Воропаев Ю.Н., в своей работе указал, что внутрихозяйственный контроль выступает совокупностью организационной структуры, методов и процедур, обозначенных уполномоченными органами для контроля, нацеленного на эффективное управление хозяйством [62].

Я.В. Соколов определяет систему внутрихозяйственного контроля как совокупность целей установленных руководством организации, и тех концепций, из которых отталкивается руководство[151].

Нельзя не согласиться с Н.А. Адамовым в том, что если не проводится действительный контроль за выполнением заданий зафиксированных в планах и поставленных управленческих решений не может быть эффективного управления производством. Система внутрихозяйственного контроля, ориентированная на результат, должна стать важнейшей составляющей эффективного хозяйственного управления.

Для эффективного функционирования система внутрихозяйственного контроля должна быть обращена на обеспечение стабильности и устойчивости развития организации, достижение долгосрочных целей и решения возникающих задач, обеспечивать полноту и поддерживать надежность системы внутренней отчетности, а также соблюдение действующего законодательства и нормативной документации разного уровня, снижать риск вероятных отрицательных финансовых результатов [3].

Проанализировав различные точки зрения авторов на систему внутрихозяйственного контроля, дадим следующее определение - система внутрихозяйственного контроля это совокупность различных методов и процедур, принятых руководством организации для эффективного ведения производственной деятельности, а также способов и средств контроля, необходимых для организации надлежащего ведения учета и обеспечения сохранности имущества организации, принятия действенных мер при возникновении отрицательных экономических результатов.

При этом, мнения авторов сходятся в том, что система внутрихозяйственного контроля состоит из: контрольной среды, системы бухгалтерского учета и процедур и методов контроля, что соответствует международной практике [56, 58, 61, 67, 97,101,113,130].

Во всех случаях имеется в виду наличие методик, правил, положений и необходимой документации, разработанных для получения установленных целей. В эффективном сочетании всех элементов системы контроля обеспечиваются меры, сконцентрированные на уменьшение риска деловой и финансовой деятельности, а также недостоверности бухгалтерского учета.

Эффективная реализация внутрихозяйственного контроля основана на соблюдении основополагающих принципов как важнейших идей, являющихся структурой любой организации и непосредственно внутрихозяйственного контроля. В качестве таких принципов можно выделить принцип ответственности, сбалансированности, своевременности сообщения о обнаруженных отклонениях, интеграции, соответствия, постоянства, принцип компетентности, добросовестности и честности субъектов внутрихозяйственного контроля, распределения обязанностей, подконтрольности субъектов, замещения, совершенствования, принцип эффективности (рисунок 1.3).

Принцип ответственности - за ненадлежащее исполнение порученных функций контроля, должна быть определена ответственность. Обязанности сотрудников должны быть документально зафиксированы и ясно очерчены, несоблюдение данного принципа может способствовать тому, что контроль в организации будет осуществляться не должным образом.

Принцип сбалансированности - прямым образом связан с вышеуказанным принципом, заключается в том, что для начала нужно обеспечить субъект средствами для выполнения контроля, прежде чем поручать выполнение контрольных функций.

Принципы внутрихозяйственного контроля



Независимость

Сбалансированность



Подконтрольность субъектов

Постоянство

Профессиональная

Активность поведения системы



Интеграции

Эффективность и результативность

Ответственность

Объективность

Стимулирование

Гибкость контроля

Замещение

Распределение обязанностей

Конфиденциальность

Соответствия

Своевременность сообщения об обнаруженных отклонениях

Добросовестность и честность

Рисунок 1.3. - Принципы внутрихозяйственного контроля и их взаимосвязь

Принцип своевременности сообщения об выявленных отклонениях: для предотвращения негативных последствий, лица принимающие решения, должны в максимально короткие сроки получать нужную информацию. Если информация поступает к ним с запозданием, то своевременное устранение является не возможным, что лишает смысла проводимого в организации контроля.

Важным моментом действенного внутрихозяйственного контроля выступает следование и выполнение принципов предоставленной системы в организации, следование которым способствует повышению доверия, как внутренних пользователей информации, так и внешних. Совокупность приведенных принципов является основой эффективности системы внутрихозяйственного контроля.

К функциям внутрихозяйственного контроля часто относят: оперативную, защитную, регулятивную, информативную, коммуникативную и превентивную. В современных условиях, последняя функция играет важную роль, так как предварительный контроль способствует предупреждению неблагоприятных отклонений, защищает организацию от нежелательных последствий соответствующих действий [20]

Внутрихозяйственный контроль служит для реализации следующих задач, которые стоят перед исполнительным органом управления хозяйства:

* обеспечить четко установленную и результативную деятельность  
  организации;
* обеспечить сохранность активов;
* способствовать своевременному и полному отражению операций в учете [69].

Для достижения установленных в организации задач необходим внутрихозяйственный контроль. Проанализировав мнения авторов, определим цели, объекты и задачи контроля, необходимые для организации эффективной системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственной организации (таблице 1.7).

Внутрихозяйственный контроль осуществляется, чтобы убедиться, что:

* организация получает все поступления и доходы, вытекающие из  
  совершенных ею операций, что находит полное отражение в бухгалтерских  
  записях;
* все расходы утверждены руководством в установленном порядке;
* активы организации в бухгалтерском учете правильно отражены, а их оценка, с точки зрения надежности, не вызывают сомнений;
* пассивы организации также надлежащим образом оформлены, и  
  сделаны необходимые резервы для сомнительных долгов;
* система бухгалтерского учета поставлена правильно и представляет надлежащую основу для составления финансовой отчетности;
* возможные ошибки и другие несоответствия выявляются сразу, благодаря рациональной постановке учета и системе контроля [22].

Таблица 1.7 - Цели, объекты и задачи внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственной организации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Цель | Объекты | Задачи |
| Увеличение  производительности и повышение  рентабельности  производства | Стратегия организации:  1) долгосрочное планирование;  2) стратегические решения | Контроль за планированием; прогнозирование и выявление изменений; проведение комплексного экономического анализа и формирования стратегии развития организации для принятия управленческих решений |
| Снижение  себестоимости  сельскохозяйственной  продукции | Затраты:  1) финансовые;  2) материальные;  3) трудовые | Контроль за сохранностью и оптимальным использованием производственных ресурсов; предотвращение случаев хищений, порчи, нецелевого использования ресурсов; обоснованность денежных расходов; изыскание резервов |
| Повышение эффективности производственной деятельности | Производство:  1) основное производство;  2) вспомогательные производства | Контроль за качеством  Проведения сельскохозяйственных работ,  установление факторов, вызвавших причины  отклонения от графиков |
| Максимизация прибыли | Доходы:  1) от обычных видов деятельности;  2) прочие; | Контроль за всеми источниками прибыли; контроль за эффективностью управления дебиторской задолженностью |

При этом целью внутрихозяйственного контроля является то, что в ходе его проведения обнаруживаются отклонения от установленных требований управленческих решений, выявляются причины допущенных несоответствий и выявляются пути преодоления отрицательных факторов, влияющих на эффективное применение системы внутрихозяйственного контроля. Для действенного исполнения внутрихозяйственный контроль необходимо систематизировать по формам. Среди ученых нет единого мнения по установлению видов и форм системы внутрихозяйственного контроля.

Подвергнуть анализу мнения авторов по рассматриваемому вопросу и, отталкиваясь из того, что виды контроля различают исходя от его субъектов и контрольных органов, различающихся кругом действий и особенностями построения. Отталкиваясь из того, что под формой контроля понимают сферу и технику осуществления различных контрольных мероприятий. Исходя из признака, лежащего в основе методологического подхода, выделяют разные формы контроля, рисунок представлен в приложении В.

К таким признакам относятся сфера применения контроля, время его проведения, источники контрольных данных, полнота охвата объектов контроля, периодичность проведения, способы и приемы его осуществления [23, 25,].

В качестве подсистемы внутрихозяйственного контроля в сельском хозяйстве, как нам представляется, можно выделить внутренний аудит. При классификации внутрихозяйственного контроля целесообразно выделить основные признаки и группы (таблица 1.8).

Таблица 1.8 - Классификация внутрихозяйственного контроля в сельском хозяйстве

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Признак классификации | Подвиды или подсистемы внутрихозяйственного контроля | Формы внутрихозяйственного контроля | Методы и процедуры контроля |
| 1. По субъектам осуществления контроля | 1.1. Ревизия наблюдательного совета.  1.2. Внутренний аудит.  1.3. Самоконтроль специалистов.  1.4. Общественный контроль | - | Приемы, методы фактического и документального контроля, тестирование и др. |
| 2. По времени проведения контроля | - | 2.1. Предварительный.  2.2. Текущий.  2.3. Последующий |
| 3. По источникам контрольных данных | - | 3.1. Фактический контроль.  3.2. Документальный контроль.  3.3. Камеральный контроль |
| 4. По обхвату объектов контроля | - | - | Процедуры: сплошной, выборочный, комплексный, тематический; приемы и методы - любые |

По форме организации внутрихозяйственный контроль представлен специальными отделами и службами, действующими в хозяйстве. К ним относятся: ревизионная комиссия; отдел внутреннего аудита; службы и отделы, выполняющие функции контроля внутри отделов (проводимые ими функции контроля основными не являются, а реализовываются путем самоконтроля или определяются присущими этим службам задачами).

При организации системы внутрихозяйственного контроля в аграрном секторе особо следует обращать внимание на подсистемы ревизии и внутреннего аудита. При этом каждую из них надо организовывать так, чтобы процессы коммуникации были реализованы по направлениям конкретных пользователей информации.

Даже идеальная организация внутрихозяйственного контроля сама по себе не предопределяет полностью успеха в контрольно-аудиторской деятельности. Важна не только хорошая организация, но и мастерство применения контроля в конкретной сельскохозяйственной организации. При этом следует учитывать уровень профессиональной подготовки кадров для системы внутрихозяйственного контроля и аппарата управления, уметь подбирать и принимать на работу высококвалифицированных специалистов.

2. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ОТРАСЛИ И НЕОБXОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ УПРАBЛЕНЧEСКOГО УЧEТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОHТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРOИЗBОДCТВО ПРОДУКЦИИ МOЛОЧHОГО СКОТОВОДСТВА

2.1 Анализ современного состояния отрасли и формирования себестоимости продукции

Сельское хозяйство - это одна из важнейших отраслей мировой экономики в целом и российской экономики в частности. Благодаря сельскому хозяйству и развитию этого вида предпринимательской деятельности человек обеспечен продовольствием (а следовательно, и питанием), продуктами натурального происхождения: мясом, хлебом, крупами, картофелем и другими корнеплодами, овощами и фруктами, рыбой и морепродуктами, медом и иными продуктами пчеловодства и т.д. Сельское хозяйство является поставщиком сырья не только для производства продуктов питания, но и для медицины, косметологии и парфюмерии, легкой промышленности (производство обуви и одежды из кожи животных и тканей из волокон природного происхождения: хлопка, льна, шелка, шерсти) и др.

Удмуртской Республике преобладающей формой хозяйствования на селе стали хозяйства новых организационно-правовых форм (акционерные общества, товарищества различных типов, сельскохозяйственные кооперативы). Наряду с этими хозяйствами, а также государственными хозяйствами, действуют другие виды организаций: подсобные хозяйства промышленности, транспортных, других организаций и научно-исследовательских учреждений.

Важнейшим условием социально-экономического развития села является повышение эффективности агропромышленного производства на основе совершенствования хозяйственного механизма. Основным путем формирования новой производственной структуры призван стать процесс реорганизации колхозов и совхозов.

За годы реформ в Удмуртской Республике произошли значительные структурные изменения в отрасли молочного скотоводства, производстве продукции и эффективности ее продажи сельскохозяйственными организациями (таблица 2.1).

Таблица 2.1 - Анализ состояния отрасли молочного скотоводстваУдмуртской Республики за 2011-2015гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Ед. измерения | 2011 г. | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2015 г., в % к | |
| 2011 г. | 2015 г. |
| Поголовье коров, всего | тыс. голов | 148,8 | 149,0 | 149,1 | 147,1 | 137,3 | 92,3 | 93,3 |
| Надой молока на 1 корову в год во всех категориях хозяйств | кг | 4554 | 4616 | 4795 | 4796 | 5090 | 111,8 | 106,1 |
| Валовое производство молока | тыс. тонн | 671,2 | 687,4 | 711,2 | 711,7 | 724,1 | 107,9 | 101,7 |
| Покупка молодняка КРС молочных пород | голов | 1150 | 1200 | 2130 | 2350 | 2270 | 197,4 | 96,6 |
| Выход телят на 100 маток | голов | 77 | 76 | 78 | 78 | 78 | 101,3 | 100,0 |
| Расход кормов на 1 голову КРС | ц корм. ед. | 28,9 | 29,6 | 30,2 | 30,8 | 30,7 | 106,2 | 99,6 |

Из данных таблицы 2.1 следует, что поголовье коров за последние 5 лет сократилось на 7,7%. При этом наблюдается рост валового производства молока на 7,9%, надой молока на 1 корову увеличился на 11,8%, в среднем за пять лет - более 2% в год. Покупка молодняка крупного рогатого скота молочных пород увеличилась почти в 2 раза, выход телят за последние 3 года находится примерно на одном уровне - 78 голов.

В Удмуртской Республике за последние пять лет (2010-2014гг.) наблюдается рост производства мяса (в убойном весе), молока и яиц (таблица 2.2). В составе поголовья сельскохозяйственных животных существенных изменений за последние годы (пять лет) не наблюдается. По состоянию на конец2014 года в сельском хозяйстве в целом по Удмуртской Республике количество крупного рогатого скота составило 352 тыс. голов, свиней – 256 тыс. голов, овец и коз – 67 тыс. голов, лошадей – 5 тыс. голов.

Таблица 2.2 – Производство основных продуктов животноводства

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | 2010г. | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. |
| Мясо (в убойной массе), тыс. т | 106 | 109 | 110 | 113 | 113 |
| Молоко всех видов, тыс. т | 671 | 687 | 711 | 712 | 724 |
| Яйца, млн. шт. | 952 | 893 | 898 | 905 | 939 |
| Шерсть (физический вес), т | 149 | 153 | 140 | 121 | 107 |

Из года в год в Удмуртской Республике постепенно растет продуктивность сельскохозяйственных животных, особенно среднегодовой удой молока на одну корову. Так, среднегодовой удой молока в 2014 году на одну корову во всех категориях хозяйств составил 5090 кг (на 11,8% больше чем в 2010г.), а в сельскохозяйственных организациях 5351 кг (на 15,7% больше чем в 2010г.).

Из проделанного анализа состояния сельскохозяйственного производства следует отметить, что в Удмуртской Республике за последние пять лет (2010- 2014гг.) наблюдается тенденция роста урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности сельскохозяйственных животных.

Агропромышленный комплекс занимает важное место в народном хозяйстве Удмуртской Республики. Общая площадь сельскохозяйственных угодий составляет 1,8 миллиона гектаров, в том числе пашни 1,4 миллиона гектаров. В сельской местности проживают 523 тысячи человек или 34 процента общей численности жителей республики.

Производством сельскохозяйственной продукции занимаются 285 сельскохозяйственных организаций, 833 фермерских и около 200000 личных подсобных хозяйств и 565 индивидуальных предпринимателей.

Сельское хозяйство Удмуртской Республики в 2015 году обеспечило объем производства продукции на сумму в 67,3 млрд руб. Доля Удмуртии в общем объеме сельхозпродукции, произведенной в России, находилась на уровне 1,3% (28-е место среди регионов РФ). В Удмуртской Республике производилось 5,9% всей сельскохозяйственной продукции Приволжского ФО.

Таблица 2.3 - Основные показатели молочного скотоводства развития агропромышленного комплекса Удмуртской Республики за 2011-2015гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Един.измер. | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. |
| Выпуск продукции сельского хозяйства в действующих ценах | млн руб. | 45466,3 | 46154 | 47757 | 60293 | 67264 |
| к предыдущему году | % | - | 97,4 | 96 | 112,4 | 101,9 |
| Надой на 1 корову (*в сельхозорганизациях)* | кг | 4616 | 4795 | 4796 | 5090 | 5572 |
| Поголовье на конец года |  |  |  |  |  |  |
| КРС | тыс.гол. | 377,2 | 377,8 | 375,0 | 352,4 | 344,6 |
| Коров | тыс.гол. | 149 | 149,1 | 147,1 | 137,3 | 133,7 |
| Свиней | тыс.гол. | 289,4 | 290,8 | 257,0 | 255,8 | 258,3 |
| овец и коз | тыс.гол. | 69,7 | 69,3 | 66,0 | 66,6 | 65,2 |

В сельском хозяйстве Республики Удмуртия в 2015 году ведущую роль занимала продукция животноводства. В общем объеме производства сельскохозяйственной продукции в данном регионе на долю животноводства пришлось 58,2%. Доля продукции растениеводства составила 41,8%.

Животноводство Республики Удмуртия в первую очередь представлено молочно-мясным скотоводством. В 2015 году Удмуртская Республика по размеру стада крупного рогатого скота заняла 18-е место среди регионов РФ, в том числе по размеру стада коров - 21-е место.

Рассматривая таблицу 2.3 можно заметить, что поголовье животных в целом по Удмуртской Республике понижается, так поголовье крупного рогатого скота с 2015г. к 2011г. сократилось на 8,7%, коров на 10,3%.

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

За последние годы в сельскохозяйственных организациях, как уже отмечали выше, растет производство сельскохозяйственной продукции и выручка от ее продажи. От продажи сельскохозяйственной продукции сельскохозяйственные организации получают прибыль. Уровень рентабельности от продажи продукции составила в 2015г. – 25,1%. По таблице, представленной в приложенииГ можно сказать что в целом по Удмуртской Республике произведено 518 087 т молока. Так как рассматриваемая нами организация СПК «Колхоз Заря» Можгинского района, то в Можгинском районе произведено 37 727 т молока это 7,28% от всего произведенного объема и занимает 4 место из всех районов Удмуртской Республики, что весьма неплохо для небольшого района. Цена реализации в среднем по республике составляет 1 662 руб/ц.

Себестоимость в целом по Удмуртской республике составила 1 328руб/ц, на себестоимость произведенной продукции, как известно, оказывают влияние множество факторов (затраты, их состав, структура затрат, инфляция и рост цен на энергоносители и др.), но главными в сельском хозяйстве являются урожайность сельскохозяйственных культур и продуктиность сельскохозяйственных животных.При производстве молочных продуктов решающее значение имеет качество молока. Под этим понятием подразумевается не только количественное соотношение его отдельных компонентов, но и особенности их состава.

По данным Министерства сельского хозяйства Удмуртской Республики в 2015 г. в целом по республике произведено 729,0 тыс. т молока по всем категориям хозяйств, в сельскохозяйственных организациях 589,4 тыс.т. Наибольшее количество молока в 2015 г. произведено в Вовожском, Балезинском и Можгинскомрайонах – 48,6, 48,2, 40,7 тыс. т соответственно. В отчетном 2015 г. промышленные молокоперерабатывающие организации закупили 507,0 тыс. т в физическом весе или 633,7 тыс. т в зачетном весе, что составило 113% по сравнению с 2014 г. Кроме того, около 90,0 тыс.т в физическом весе закупили малые организации переработки.

Лидеры в закупках - ОАО «Милком» - 55,8% и ООО «Увамолоко» - 32,8% в общем объеме закупок среди промышленных организаций. Необходимо отметить, что качество производимого молока ежегодно повышается. Так, количество молока, реализованное высшим сортом в 2003 г. составило 19,5% , а 2015 г. высшим сортом реализовано– 94,1% и 1-м сортом – 5 5,9%, при этом среднее со- держание жира в молоке составило 3,67%, белка 3,1%.

Таким образом, в республике ведется целенаправленная работа по повышению количества и качества производимого молока.

Таблица 2.4 - Объемы и структура производства продукцииживотноводства в Удмуртской Республике за 2011-2015гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2015 к 2011, % |
| Сельскохозяйственные организации | | | | | | |
| Мясо (реализация в живом  весе), тыс. тонн | 97,2 | 108,5 | 109,8 | 113,2 | 112,5 | 67,6 |
| Молоко, тыс. тонн | 485,3 | 494,7 | 499,9 | 511,7 | 530,7 | 74,5 |
| Яйца, млн. штук | 771,1 | 802,9 | 808,5 | 749,3 | 754,2 | 84,0 |
| Хозяйства населения | | | | | | |
| Мясо (реализация в живом  весе), тыс. тонн | 53,6 | 51,3 | 50,7 | 50,8 | 2,5 | 1,5 |
| Молоко, тыс. тонн | 163,9 | 152,9 | 147,9 | 148,8 | 150,3 | 21,1 |
| Яйца, млн. штук | 142 | 142,1 | 142,2 | 142,4 | 142,6 | 15,9 |
| Крестьянские (фермерские) хозяйства (далее - КФХ) | | | | | | |
| Мясо (реализация в живом  весе), тыс. тонн | 2,1 | 1,7 | 1,9 | 2 | 51,4 | 30,9 |
| Молоко, тыс. тонн | 17,3 | 19,5 | 23,4 | 26,9 | 31,6 | 4,4 |
| Яйца, млн. штук | 1,4 | 1,4 | 1,4 | 1,4 | 1,4 | 0,2 |
| Хозяйства всех категорий | | | | | | |
| Мясо (реализация в живом  весе), тыс. тонн | 152,8 | 161,5 | 162,4 | 166 | 166,3 | 100 |
| Молоко, тыс. тонн | 666,5 | 667,2 | 671,2 | 687,4 | 712,7 | 100 |
| Яйца, млн. штук | 914,5 | 946,4 | 952,1 | 893,1 | 898,3 | 100 |

По состоянию на 1 января 2015 года в хозяйствах всех категорий Удмуртской Республики насчитывается 379,9 тыс. голов, что на 0,7% больше, чем на соответствующую дату предыдущего года, в том числе коров - 149,2 тыс. голов (на 0,1% больше). Поголовье свиней составило 291,0 тыс. голов (на 0,5% больше), овец и коз - 72,0 тыс. голов (на 3,3% больше).

**Производство молока в Удмуртии** в хозяйствах всех категорий в 2015 году составило 729,0 тыс. тонн (2,4% от всего производимого молока в России). За 5 лет объемы производства молока в данном регионе выросли на 8,6%, за 10 лет - на 15,8%, к 2001 году - на 28,1% (рисунок 2.1).

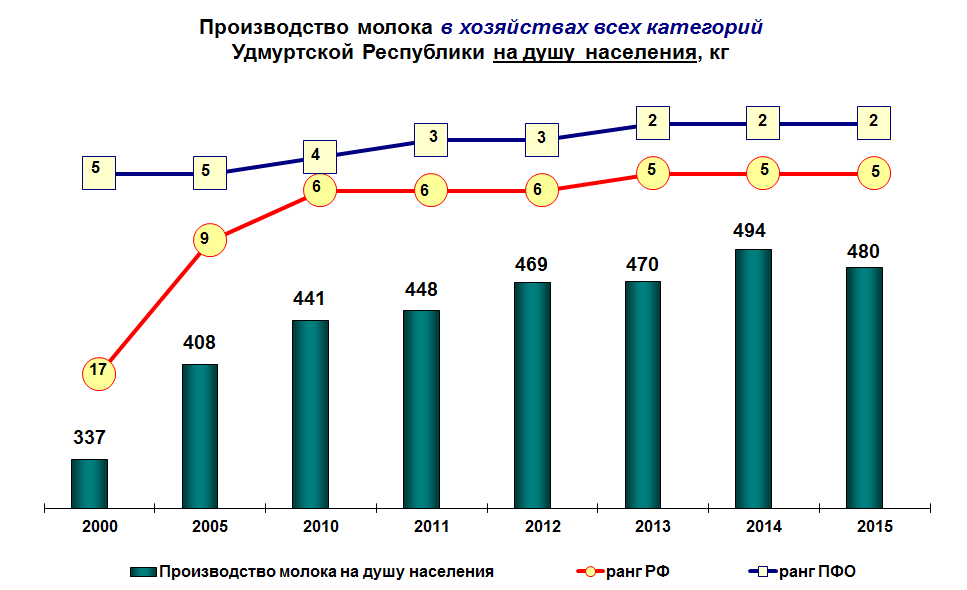


Рисунок 2.1 – Производство молока в хозяйствах всех категорий Удмуртской Республики на душу населения, кг

В сельскохозяйственном производстве животноводство имеет профилирующее положение, его доля в валовом объеме продукции сельского хозяйства составляет 63 %. В республике развиты традиционные отрасли животноводства: скотоводство, свиноводство, птицеводство.

За последние 8 лет в хозяйствах всех категорий республики наблюдается тенденция увеличения объемов производства молока и продуктивности дойного стада коров. Так, производство молока с 549,9 тыс. тонн в 2007 году увеличилось до 672,8 тыс. тонн в 2015 году (темп роста - 122,3 процента). Продуктивность дойного стада коров с 2682 кг выросла до 4220 кг молока (темп роста в 1,6 раза).

Производство молока в расчете на душу населения увеличилось соответственно с 337 кг до 502 кг или на 130%.

Вместе с тем в большинстве сельскохозяйственных организаций молочное скотоводство продолжает оставаться низкорентабельной отраслью. Вследствие диспаритета цен на энергоресурсы, комбикорма, технику и продукцию животноводства продолжается сокращение поголовья крупного рогатого скота, в том числе коров. Замедлились темпы роста продуктивности животных.

Главными препятствиями устойчивого развития молочного животноводства и успешной реализации потенциала молочной продуктивности в республике являются:

* недостаточное развитие племенной базы;
* низкий выход телят в расчете на 100 коров (75 голов);
* недостаточный удельный вес ферм с современными технологиями;
* недостаточный уровень развития кормовой базы.

Необходимость решения проблемы программно-целевым методом обусловлена:

* социальной значимостью молока как необходимого для здоровья людей продукта питания, наиболее доступного по цене;
* биологическими особенностями крупного рогатого скота по сравнению со скороспелыми отраслями (птицеводство, свиноводство).

Для развития отрасли молочного скотоводства как крупного поставщика молока в перспективе Удмуртская Республика располагает всеми необходимыми предпосылками:

* достаточными площадями земельных угодий и пастбищ для производства высококачественных кормов;
* апробированными в ведущих районах республики технологиями интенсивного молочного животноводства;
* высокопродуктивными породами молочного скота интенсивного типа (голштинская, черно-пестрая).

Проведем анализ деятельности сельскохозяйственных организаций за 2011-2015 гг., на примере Можгинского района.

В условиях рыночной экономики организации, а точнее их руководители должны обладать массой знаний и умений, чтобы «остаться наплаву». Важнейшим фактором, влияющим на рентабельность любой организации, является чистая прибыль. Проанализируем величину чистой прибыли хозяйств Можгинского района в таблице, представленной в приложении Д.

Показатели чистой прибыли для каждой организации являются очень важными. Чистую прибыль можно считать итогом деятельности организации, за период в котором эта прибыль была получена. Показатель чистой прибыли показывает сумму средств, полученную организацией после оплаты всех налоговых сборов, выплаты зарплаты, а также осуществления других платежей, носящих обязательный характер.

По данным таблицы видно, что чистая прибыль по хозяйствам Можгинского района увеличилось не на много – на 16,69%. Наибольший удельный вес в общем размере чистой прибыли по району имеют СПК «Колхоз Заря», ООО «Удмуртия». Так же можно выделить ООО «Россия», СПК «Держава», как самые «стабильные» организации, чистая прибыль которых растет из года в год.

Ещё одним показателем эффективности всей хозяйственной деятельности организации является показатель прибыли (убытки) до налогообложения. Данный показатель имеет важное значение, так как является источником покрытия постоянных финансовых расходов. Анализ прибыли (убытка) до налогообложения в организациях Можгинского района представлен в таблице в приложении Е наиболее стабильный рост прибыли до налогообложения происходит в ООО «Россия» и СПК «Держава».

Деятельность организации также характеризует размер выручки. Выручка – это совокупность денежных поступлений за определенное период от результатов деятельности организации, которая является источником формирования собственных ресурсов организации. Проанализируем выручку организаций Можгинского района за2011-2015гг. в таблице из приложения Ж.

По данным таблицы видно, что наблюдается рост показателя во многих хозяйствах района. Самым стабильным на протяжении 5 лет является ООО «Россия», СПК «Колхоз Заря» и ООО «Удмуртия». Продукция данных организаций пользуется спросом и рынок ее реализации с каждым годом увеличивается. Таким образом, выручка от реализации продукции играет очень важную роль в финансово-хозяйственной деятельности организации.

Одним из основных экономических показателей, характеризующих производственно-хозяйственную деятельность организации, является себестоимость продукции. Величина себестоимости продукции влияет на формирование прибыли, фондов и резервов и соответственно на налогообложение. Проведем анализ себестоимости реализованной продукции организаций Можгинского района в таблице, представленной в приложении З.

По данным таблицы видно, что в целом по организациям за рассматриваемый период произошло увеличение себестоимости на 30,01%. Это может быть связано с увеличением затрат на производство единицы продукции, а также с ростом объема производства и высокими затратами на производство кормов.

Уровень рентабельности и себестоимости продукции имеет обратную зависимость увеличение себестоимости продукции ведет к уменьшению уровня рентабельности. Систематическое снижение себестоимости продукции – необходимое условие повышения экономической эффективности производства.

От уровня себестоимости зависят финансовые результаты деятельности, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Себестоимость – важнейший показатель для анализа с целью повышения эффективности производства. Анализ может выполняться в нескольких разрезах. Источником информации для анализа себестоимости продукции выступает бухгалтерский, складской и производственный учет. Анализировать себестоимость по данным публичной бухгалтерской отчетности, как правило, возможно только в самом общем виде: затраты группируются по экономическому содержанию, т.е. независимо от их целевого назначения и места, где они израсходованы. Элементы эти следующие: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты. На рисунке 2.2 отражена структура затрат на основное производство в организациях Можгинского района за 2015г.

Рисунок 2.2 – Структура затрат на основное производство за 2015г.

Анализ себестоимости продукции по вышеуказанной группировке является неинформативным для управленческого учета, т.к. не позволяет определить величины экономии и перерасхода по отдельным видам затрат, а также выявить статьи, за счет которых можно снизить себестоимость.

Таблица 2.5 – Состав и структура затрат на производство молочной продукции в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики (за 2015 год)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование элементов и статей затрат | Молоко | | Прирост живой массыКРС | |
| тыс. руб. | в % | тыс. руб. | в % |
| Оплата труда с отчислениями на социальные нужды | 1921705 | 23,0 | 822003 | 22,6 |
| Корма, подстилка | 3294562 | 40,0 | 1951486 | 53,7 |
| Электроэнергия | 297291 | 3,5 | 127529 | 3,5 |
| Нефтепродукты | 348589 | 4,1 | 133402 | 3,7 |
| Содержание основных средств | 1243204 | 15,0 | 245178 | 6,7 |
| Прочие затраты | 1205419 | 14,4 | 357162 | 9,8 |
| Итого затрат | 8310770 | 100 | 3636760 | 100 |

При производстве конкретных видов сельскохозяйственной продукции (таблица 2.5) наибольший удельный вес в структуре затрат на производство молока и прироста живой массы крупного рогатого скота в животноводстве – корма (40- 53,7%). Таким образом, затраты в сельском хозяйстве модно считать основными расходамине только потому, что без них невозможно производить продукцию растениеводства и животноводства, по их удельному весу в структуре себестоимости произведенной продукции указанных отраслей сельского хозяйства. В бухгалтерском учете затраты представляют собой денежное выражение совокупности потребляемых активов (амортизация рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений) и результатов их трансформации в виде биологических предметов труда (семян, кормов и др.) на производство сельскохозяйственной продукции. Эти затраты отличаются от других своим происхождением, натурально-вещественной структурой. Источники их происхождения могут функционировать длительное время как живые средства труда (основное стадо животных, многолетние насаждения).

* 1. Предпосылки и приоритетные направления развития управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

Для принятия экономически обоснованных управленческих решений в

сельском хозяйстве важное значение имеет рациональное применение аспектов управленческого учета. Однако в связи с недостатком знаний в области развития управленческих элементов учетно-аналитической системы, многие аграрии недооценивают роль и значимость учета в управляемых ими организациях.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат продукции в молочном скотоводстве являются:

* экономически обоснованное разграничение затрат по видам производства и группам скота;
* обоснованная классификация затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, из которых формируется себестоимость произведенной продукции;
* своевременное, точное и полное отражение выхода продукции, полученной от животных;
* объективное и достоверное отражение затрат по подразделениям организации;
* исчисление себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции, исходя из информационных потребностей управления эффективностью производства.

При этом управленческий учет является системой получения информации для принятия управленческих решений, структурированной как совокупность учетно-аналитических процедур и включающей в себя определенную часть бухгалтерской информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, выстроенной по принципу наибольшей адаптированности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений. Структурно-логическая схема взаимосвязи концептуальных элементов управленческого учета, представлена на рисунке представленной в приложении К.

Для решения вышеуказанных задач необходима правильная организация постановки управленческого учета затрат и внутрихозяйственного контроля продукции молочного скотоводства. Данный процесс включает в себя несколько этапов:

* анализ текущего состояния учета и контроля затрат продукции молочного скотоводства;
* поиск и разработка подходящей стратегии учета затрат и контроля с учетом отрасли;
* создание оптимизированной системы документооборота в организации и правил оформления первичной документации;
* разработка внутренней распорядительной и нормативной документации, такой как штатное расписание, приказы и т.д.;
* разработка специальных планов аналитического и синтетического учета, которые необходимы для правильного управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции.

По данным Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, производство молока в стране является устойчиво рентабельным и средний уровень рентабельности молока в стране в 2015 г. составил 18,6%, тогда как производство 1 ц живой массы и 1 ц прироста живой массы является глубоко убыточным, до - 26,2%. Такая статистика вряд ли позволяет производителям молока рассчитывать на установление субсидий. В связи с этим отраслевые союзы предпринимателей, представляющие интересы производителей продукции молочного и мясного скотоводства, виновником сложившейся ситуации признали методы ведения бухгалтерского учета в части неправильных методик калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства и предложили для уточнения рентабельности молока изменить методику расчета себестоимости продукции молочного скотоводства.

По нашему мнению, причины низкой себестоимости и высокой рентабельности молока в сравнении с другими видами продукции молочного скотоводства можно разделить на две группы:

- проблемы использования методов учета затрат и способов исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства;

- проблемы общеэкономического характера.

При использования методов бухгалтерского учета можно выделить пять основных проблем.

Не начисляется амортизация.В соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B419AAD07EA577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAE01wEN) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01), все организации обязаны стоимость объектов основных средств погашать посредством начисления амортизации. Действующими Методическими [рекомендациями](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F803439BA800E70A773171972A06w7N) по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве также предусмотрено начисление амортизации на коров основного молочного стада, т.к. в процессе их эксплуатации наступает возрастной период, когда скот начинает снижать продуктивность, а снижение продуктивности - это физический износ скота. Однако не все сельскохозяйственные организации перешли на начисление амортизации на продуктивный скот, и, следовательно, они занижают себестоимость продукции молочного скотоводства, так как первоначальная стоимость животных основного стада не переносится на себестоимость произведенной продукции.

Не производится переоценка. Согласно [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B419AAD07EA577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAA01wEN) допускается изменение первоначальной стоимости основных средств в рамках ежегодной переоценки объектов основных средств. Однако подавляющее большинство сельскохозяйственных организаций не проводят переоценку животных основного стада, в т.ч. и молочного стада, следовательно, стоимость основного поголовья остается первоначальной, и те сельскохозяйственные организации, которые начисляют амортизацию исходя из первоначальной стоимости (по которой они были приняты к учету), также занижают себестоимость продукции молочного скотоводства.

Корма собственного производства недооценены.Согласно федеральному законодательству в области бухгалтерского учета, в частности [Положению](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B409CAE02EE577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAE01w9N) по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденному Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, а также отраслевым регламентам ([Приказ](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80F499EAF06E70A773171972A06w7N) Министерства сельского хозяйства Российской Федерации 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") фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. В связи с этим корма собственного производства включаются в себестоимость продукции животноводства по исторической оценке, т.е. по себестоимости прошлых лет, без учета инфляции и роста рыночных цен, а они в структуре себестоимости продукции животноводства в среднем составляют 25%. И это также существенно снижает себестоимость.

Нужно признать, что это является проблемой методологии бухгалтерского учета. Однако отраслевые бухгалтерские регламенты не могут противоречить [ПБУ 5/01](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B409CAE02EE577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAE01w9N), т.к. РПБУ являются вторым уровнем регулирования бухгалтерского учета в России.

Отсутствует страховка животных.Практически отсутствует страховка животных от воздействия стихий (эпизоотий, болезней, пожаров и т.п.), и это снижает себестоимость продукции молочного производства.

Не используются альтернативные методы калькулирования.За исключением оценки кормов по исторической себестоимости все выше перечисленное - это проблемы не бухгалтерского учета, а проблемы использования (неиспользования) его методов сельскохозяйственными организациями.

Так, например, Методические [рекомендации](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F803439BA800E70A773171972A06w7N) по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции молочного и мясного скотоводства предусматривают не один, а несколько методов калькулирования себестоимости продукции в молочном скотоводстве:

1) традиционный. В молочном скотоводстве по основному молочному стаду себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линька и волос-сырец. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца, оставшиеся затраты распределяются в соответствии с нормами расхода обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%;

2) пропорционально стоимости каждого вида продукции по рыночным ценам;

3) пропорционально содержанию энергии в каждом виде продукции.

Все перечисленные методы исчисления себестоимости являются научно обоснованными и широко апробированы на практике в масштабах всей страны. К тому же согласно [ПБУ 1/2008](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B409CAE02E4577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAE01wFN) метод калькулирования организация выбирает самостоятельно и отражает в своей учетной политике. Если производители считают, что деление затрат между объектами калькулирования на 90 и 10% приводит к искажению себестоимости молока и приплода, то можно выбрать иной способ исчисления себестоимости.

Однако надо понимать, что экономические проблемы в отрасли животноводства, молочного скотоводства методы калькулирования не решают и никогда не решат.

С другим требованием общественных организаций производителей молока о переводе всех животных на выращивание в группу "Основное стадо молочного скота", где учитываются коровы дойные, быки-производители, нетели, согласиться нельзя, т.к. животные на выращивании являются оборотными средствами и не относятся к продуктивному скоту. Животные на выращивании как актив организации не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, так как они не отвечают критериям признания основных средств. Напротив, согласно [п. 5](consultantplus://offline/ref=5B37FDD756E3F88DD2FC6140220143F80B419AAD07EA577D39289B2860A86D1351B3B9C7FDEBAEAD01wAN) ПБУ 6/01 к основным средствам относится только рабочий, продуктивный и племенной скот.

Предлагаемые производителями молока изменения объектов в отраслевом учете вступают в противоречие с федеральным законодательством в области бухгалтерского учета, к тому же если изменить объекты учета, то изменятся и объекты планирования, прогнозирования, анализа и контроля, меняется организация труда, производства (ни зоотехник, ни комиссия не составят Акт перевода молодняка в основное стадо на телку текущего года рождения). К тому же в соответствии с порядком, установленным с 1989 г., не все первотелки будут переведены в основное стадо. Первотелки переводятся во взрослое стадо лишь после оценки их фактической продуктивности в течение 3-х месяцев после отела.

Но даже если вопреки научно обоснованным методам калькуляции, вопреки федеральному законодательству мы будем изменять методы калькулирования и относить затраты оборотного стада на себестоимость молока, то, по нашему глубокому убеждению, на результат это существенно не повлияет, все равно молоко будет рентабельным, а 1 ц прироста живой массы, 1 ц живой массы– убыточными. И для этого есть объективные причины.

В советский период для расчета себестоимости продукции молочного скотоводства 1 голову теленка приравнивали к 1,5 ц молока. А результат хозяйствования был таким же: производство молока было прибыльным, а прирост живой массы - убыточным.

В то же время необоснованно увеличение себестоимости продукции - это несоблюдение интересов государства, в т.ч. и в части налогообложения.

Все вышесказанное позволяет сделать вывод о том, что природа проблемы низкой себестоимости молока в основном носит не бухгалтерский, а общеэкономический характер. Истинных причин низкой себестоимости молока несколько.

- в стране доминирует развитие молочного, а не мясного скотоводства. Для молочного скотоводства основной целью производства является производство молока, а не привеса. Отсюда и закономерность результата - в части производства молока отрасль является прибыльной;

- в подавляющем большинстве сельскохозяйственных организаций племенной работы нет. В последние пять лет мясной скот вывозится из Австралии и других стран и континентов. Его стоимость очень высока, и затраты на содержание велики. Все это существенно удорожает себестоимость;

- чтобы прирост и живая масса были прибыльны, среднесуточный привес должен быть свыше 700 - 800 г, а сейчас он составляет в основном до 400 г. Для повышения этого показателя нужно внедрять мясные породы и развивать мясное скотоводство. А у нас ставят на откорм черно-пеструю породу коров, которую откормить невозможно;

- большой проблемой для отрасли является очень высокая яловость коров - до 30%, в некоторых регионах - до 40%. Это дает обратно пропорциональную зависимость - уменьшение количества приплода, увеличивает его себестоимость и негативно влияет на рентабельность прироста живой массы;

- уровень рентабельности продукции молочного скотоводства зависит как от себестоимости, так и от цены реализации 1 ц живой массы, которую диктует монополия мясокомбинатов и импортозамещение, составляющее примерно 40%. Это снижает цену реализации и рентабельности прироста живой массы;

- объективность калькуляции себестоимости продукции мясного скотоводства зависит от полноты и правильного отражения выхода продукции. В связи с выделением дотаций на производство молока местными (региональными) бюджетами в некоторых регионах идет погоня за показателями, в т.ч. за высокими надоями молока. Имеют место приписки продуктивности кормов (в СССР - корова черно-пестрой породы давала 2800 л молока, а сейчас - 4500 л, а иногда - 6500 л). За счет этого искусственно снижается себестоимость молока;

- имеют место случаи, когда часть коров основного стада содержат с откормочным поголовьем, а полученное от них молоко прибавляют к продукции дойного стада, тем самым увеличивают объем надоенного молока и снижают его себестоимость. А затраты на содержание этих коров списывают на откормочное поголовье, что приводит к росту себестоимости 1 ц живой массы откормочного поголовья. К тому же приписки по количеству молока можно списать на выпойку телят, поросят, жеребят, в отличие от мяса, которое никуда списать невозможно;

- до сих пор остается очень низкой заработная плата работников животноводства и, соответственно, низки отчисления на социальные нужды. Удельный вес расходов на оплату труда в отрасли животноводства в 2015 г. составил 14,6%, и наблюдается устойчивое снижение этих затрат в структуре себестоимости (так, в 2007 г. этот показатель составлял 16,0%, в 2014 г. - 15,6%). Средняя заработная плата работников животноводства составляет 5 - 10 тыс. руб. С одной стороны, это косвенное свидетельство низкой продуктивности, а с другой стороны, это сдерживает рост себестоимости продукции молочного и мясного скотоводства.

Все вышесказанное свидетельствует о нерешенных проблемах в экономике отрасли молочного и мясного скотоводства, а не о проблемах методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства.

Для правильной организации учета затрат в организациях важное значение имеет точное определение объекта учета. Разные авторы по-разному определяют объект учета затрат. К примеру, М.А. Вахрушина [35] связывает объект учета затрат с понятием «место возникновения затрат»: «…объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения организации, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, цехи, бригады и тому подобное)». Более простое и четкое определение дает И.Н. Белый [25, с.35]: «…это виды деятельности, производства или этапы производственного процесса, по которым группируются издержки производства с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), управления процессом формирования себестоимости и организации внутрихозяйственного расчета». По этой трактовке понятно, что объектами учета затрат могут быть отдельные сельскохозяйственные культуры, группы однородных культур, виды работ, технологические группы животных и птицы, узлы, изделия, заказы, отдельные производства, управленческая деятельность (бригадные, фермерские, цеховые, отраслевые и общехозяйственные расходы).

Определившись с объектом учета затрат, необходимо выбрать обоснованный метод их учета. Р.А. Алборов [15] выделяет следующие методы, в основу которых положены объекты учета затрат и объекты калькуляции: 1) нормативный, 2) попроцессный, 3) попередельный, 4) позаказный, 5) метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости.

В.Э. Керимов [54] приводит классификацию данных методов, представленную в схеме представленной в приложении И, по следующим признакам: 1) по способу оценки затрат, 2) по характеру производственного процесса, 3) в зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции. Видно, что помимо вышеперечисленных методов В.Э. Керимов добавил в классификацию новые, например, учет затрат по фактической и по плановой себестоимости, маржинальный метод и другие [54].

Указанные методы не отвечают в полном объеме требованиям управления и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, так как в сельском хозяйстве метод учета затрат не совпадает с методом калькулирования. Забегая вперед, скажем, что под методом калькулирования понимается фактическое исчисление себестоимости отдельных видов продукции и их калькуляционных единиц с помощью соответствующих приемов и способов [15]. А методом учета производственных затрат является процесс отражения хозяйственных фактов в первичных документах, а также процесс их оценки, группировки и сводки с целью контроля и анализа. По Р.А. Алборову [15] это способ познания содержания факта хозяйственной жизни в процессе производства путем соизмерения и обобщения затрат в пределах каждого объекта наблюдения. Таким образом, в основу классификации методов учета затрат на производство необходимо положить порядок собирания и обобщения затрат по объектам наблюдения, а в основу методов калькулирования – способ группировки и распределения затрат между определенными видами продукции.

Так, в сельском хозяйстве могут быть выделены следующие методы производственного учета:

1) котловой – наименее трудоемкий и наименее точный, однако может быть использован лишь при организации полного хозяйственного расчета; метод удобен бухгалтеру: все косвенные затраты складываются и делятся между объектами учета пропорционально базе распределения, доминирующей в производственном процессе; в результате парадокс – весь производственный процесс стабилен, а себестоимость по месяцам скачет – это связано с несоответствием выпуска и продаж (в случае продаж со склада объем реализованной продукции растет, а себестоимость падает); главный минус метода: завышение себестоимости новой продукции (причина во включении большей части затрат по переналадке оборудования в себестоимость специализированных и новых изделий);

2) попроцессный – ошибочно приравнивается В.Э Керимовым [39, с. 230] к попередельному и является более детализированным, чем попередельный; применяется в отраслях, характеризующихся массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченным номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькуляции, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства; выпускаемая продукция - одновременно объект учета затрат и объект калькуляции себестоимости;

3) попередельный – используется при серийном и поточном производстве, когда продукция проходит в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами (это часть технологического процесса); позволяет рассчитать себестоимость как промежуточной, так и готовой продукции;

4) позаказный – можно применять в единичных, мелкосерийных, опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах; учет затрат производится по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий; прямые затраты учитываются в разрезе подразделений на основании первичных документов (на каждый заказ отдельный документ); косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой на организации базы распределения [35, с. 231];

5) пофазный – наиболее, на наш взгляд, приспособленный для сельского хозяйства метод учета затрат; издержки учитываются по временным периодам производства продукции; позволяет исчислить себестоимость в любой период времени, на любом этапе производства; повышает информационно-контрольные функции учета;

6) нормативный – может сочетаться с любым из вышеперечисленных методов; позволяет оценить не только то, какими были затраты, но и какими они должны быть; используются различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и по ценам одновременно; необходимо обязательное предварительное составление по каждому виду продукции нормативной калькуляции; важна информация об отклонениях от нормы; фактическая себестоимость определяется путем прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости доли отклонений от норм по каждой статье [35, с. 226].

Итак, процедура формирования себестоимости в финансовом учете регламентируются законодательными актами, в то время как выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости или сочетание нескольких методов, формирование показателей себестоимости в управленческом учете должны осуществляться на основании потребностей пользователей управленческой информации, они обусловлены задачами управления и регламентируются внутренними документами. Несмотря на то, что зачастую у руководителей сельхоз организаций нет заинтересованности в анализе составляющих частей себестоимости продукции (их интересует конечный результат в абсолютном выражении), бухгалтерам хозяйства все же стоит организовать систему учета затрат и исчисления себестоимости исходя из необходимости изучения влияния статей затрат на итог расчетов.

В системе управления хозяйственной деятельностью организацииуправленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства выполняет ряд функций (рисунок 2.3).

Рассмотрим подробнее контрольную функцию, так как она имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений.

Контроль - это проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние. Контроль настолько тесно связан с планированием, что в обычной работе между ними не проводят грань.

Прогнозирования

Нормирования

Планирования

Функции управленческого учета

Оперативного учета

Контроля

Рисунок 2.3 – Функции управленческого учета в системе управления организацией

Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества организации, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью управленческого учета осуществляется три вида контроля предварительный, текущий и заключительный.

Предварительный контроль осуществляется до начала деятельности с целью предупреждения неверных или необоснованных решений. Он направлен на идентификацию и предотвращение отклонений прежде, чем они произойдут. Например, оптимальность разработанных планов проверяется посредством моделирования будущей деятельности.

Предварительный контроль может быть диагностическим и терапевтическим. Диагностический контроль, используя такие категории, как эталоны, различные показатели и сигналы, позволяет установить, что в организации происходят какие-то нарушения и отклонения от намеченных планов. С помощью терапевтического контроля возможно не только выявить отклонения от стандартов и нормативных показателей, но и принять меры по их устранению.  
Предварительный контроль применяется к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Текущий контроль осуществляется в процессе реализации принятых решений от начала деятельности до момента получения результатов. Его основная цель - обнаружение отклонений от намеченных стандартов, нормативов, правил и руководящих положений по выполнению рабочих заданий и поведению сотрудников. Он реализуется менеджментом организации в виде мониторинга текущей работы персонала организации. Технологически текущий контроль может быть выполнен в момент окончания работ, в момент 50% готовности или производиться регулярно через равные промежутки времени.

Заключительный контроль необходим после осуществления решения для проверки правильности его исполнения. Иногда его называют контролем по результатам, поскольку основное внимание менеджмента концентрируется на результатах деятельности.

Контроль в системе управления обеспечивает получение информации о соответствии фактического положения дел уровню, предусмотренному планами и другими решениями. Характерной особенностью контроля как функции управления является его продолжительность. Он осуществляется в течение всего времени, на всех стадиях практической реализации управленческого решения. Его основное содержание состоит, во-первых, в предупреждении незаконных и неэкономичных, с точки зрения интересов общества, хозяйственных операций на начальной стадии принятия управленческого решения;во-вторых, в выявлении нарушений нормального хода хозяйственной деятельности и установлении их причин; в-третьих, в обобщении передового опыта хозяйственной деятельности [169, с. 8-9]. В процессе контроля затрат в молочном скотоводстве решаются следующие задачи:

- оценка обоснованности применяемого метода учета затрат в молочном скотоводстве;

- оценка обоснованности методов распределения затрат продукции молочного скотоводства;

- подтверждение достоверности оформления и отражения в учете затрат продукции молочного скотоводства;

- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

При проведении контроля затрат и анализа себестоимости продукции могут быть использованы следующие методы:

- анализ показателей и рядов динамики;

- метод цепных подстановок;

- индексный метод анализа;

- метод статистических группировок;

- корреляционно-регрессионный метод анализа;

- экономико-математическое моделирование [82].

Контроль затрат не может быть эффективным, если его не проводить последовательно, соблюдая принципы, допущения и требования, а также не выполняя все этапы технологии контроля.

1. Организация системы управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства на примере СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики

Важнейшим условием социально-экономического развития села является повышение эффективности агропромышленного производства, которое во многом зависит от управленческой деятельности, учет и контроль являются составляющими частями управления. Рассмотрим организацию учета и внутрихозяйственного контроля затрат на примере СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики.

СПК «Колхоз Заря», являясь юридическим лицом, действует на основании устава, то есть выступает в гражданском обороте, имеет протокол общего собрания членов о создании колхоза, об утверждении его устава и о составе правления, подписанный председателем и секретарем данного собрания. Эти документы определяют правовой статус юридического лица и именуются учредительными.

Анализ обобщающих показателей деятельности организации является важной составной частью общего системного анализа, необходимого для качественного планирования и организации дел хозяйствующего субъекта. Общая характеристика деятельности организации необходима для анализа перспектив ее производственно-сбытовых возможностей. Основные экономические показатели деятельности СПК представлены в таблице 2.6.

Таблица 2.6- Основные показатели деятельности СПК «Колхоз Заря»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2011г. | 2012г. | 2013г | 2014г. | 2015г. | 2011г.  в % к 2015г. | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| А. Производственные показатели:  1. Произведено продукции, ц:  молоко  прирост живой массы КРС  зерно  картофель | 33 940  2 041  27 978  4 162 | 36 030  2 306  22 110  6 240 | 36 457  2 189  19 516  6 930 | 36 825  2 185  35 468  11 850 | 39 427  2 612  34 564  9 150 | 116,17  127,97  123,54  219,85 | |
| 2. Площадь с.-х. угодий, га в т.ч.  пашни  сенокосы  пастбища | 4941  3279  240  412 | 4941  3279  240  412 | 4941  3279  240  412 | 4941  3279  240  412 | 4941  3279  240  412 | 100  100  100  100 | |
| 1. Урожайность с 1 га, ц:   зерна  картофель | 24,5  112,0 | 16,0  89,1 | 16,1  169,0 | 31,1  237,0 | 25,0  183,0 | 102,04  163,39 | |
| 4. Среднегодовое поголовье скота, услов. голов  в т.ч.  коров  нетели | 700  37  23 | 700  37  27 | 700  40  18 | 700  40  19 | 700  41  24 | 100  110,21  104,34 | |
| 5. Продуктивность с.-х. животных:  среднегодовой удой молока на1  корову, кг | 5346 | 5672 | 5592 | 5 931 | 5 731 | 107,20 | |
| Продолжение таблицы 2.6 | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| среднесуточный прирост живой массы КРС, г | 566,9 | 640,5 | 629,1 | 675,0 | 649,0 | 114,48 | |
| Б. Экономические показатели:  6. Выручка от продажи с.-х. продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 70 629 | 74 225 | 93 517 | 125 989 | 137 366 | 194,49 | |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 72 580 | 73 338 | 89 749 | 115 036 | 114 413 | 157,64 | |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи  (+,-), тыс. руб. | 1 951 | 887 | 3 768 | 10 953 | 22 953 | 1 176,47 | |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 11 324 | 3 840 | 15 425 | 20 652 | 27 236 | 241,41 | |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-),  тыс. руб. | 11 310 | 3 395 | 15 263 | 20 646 | 27 217 | 240,65 | |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 0,16 | 0,05 | 0,17 | 0,18 | 0,24 | - | |
|  | | | | | | |

Анализируя данные таблицы 2.6, мы видим, что в СПК «Колхоз Заря» Можгинского района в 2015г. Наблюдается, что среднегодовое поголовье скота, находится на том же уровне, а именно поголовье коров увеличилось на небольшой процент (10,21%), увеличилось поголовье нетели на 4,34% это положительно повлияло на общее поголовье скота в организации.

Урожайность зерновых увеличилась с 24,5 ц/га до 25,0 ц/га (на 2,04%), картофеля увеличилось с 112 ц/га до 183 ц/га (на 63,39%) в связи с благоприятными погодными условиями и использованием хорошего семенного материала.

Валовая продукция повлияла на выручку, которая увеличилась на 94,49%. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг) в 2015г составила 187,64% от 2011г. За анализируемый период наблюдается прибыль от продажи и составля­ет в 2011г. – 1 951 тыс.руб., 2012г. – 887 тыс. руб., 2013г – 3 768 тыс. руб., в 2014г. – 10 953 тыс. руб. и 2015г. – 22 953 тыс.руб. В данной динамике лет наблюдается положительная динамика увеличения по­лученной прибыли организацией. Площадь сельскохозяйственных угодий в 2015г. составила 3631 га, как и в 2011г. При этом площадь пашни соответ­ственно не изменилась за 5 лет. Чистая прибыль в 2015г. составила 140,65% от 2011г. Это говорит об увеличении у организации источника собственных средств, полученных в результате финансово-хозяйственной деятельности.

По данным таблицы 2.6 видно, что сумма прибыли до налогообложе­ния увеличилась, что составляет 141,41%. Это привело к соответствующему увеличению прибыли, остающейся в распоряжении кооператива.

Рассматривая темпы прироста прибыли от продаж, прибыли до и после налогообложения, можно обратить внимание на то, что изменения чистой и налогооблагаемой прибыли одинаковы. Это очевидно, так как СПК «Колхоз Заря» является плательщиком ЕСХН - единого сельскохозяйственного налога (6%), который выплачивается хозяйством не с величины налогооблагаемой прибыли, а с сальдо доходов и расходов в целом по хозяйству.

Уровень рентабельности (убыточности) деятельности увеличился, за счет того, что чистая прибыль возросла больше, чем выручка от продажи продукции (работ, услуг) (140,65% и 94,19% соответственно). В принципе, по таблице можно описывать прибыльность СПК «Колхоз Заря» с хорошей стороны. СПК «Колхоз Заря» необходимо больше полагаться на источники собственных средств (благо, чистая прибыль растет) в плане интенсификации производства основных видов продукции.

Экономический анализ - это научный способ познания сущности экономических явлений и процессов, основанный на расчленении их на со­ставные части и изучении во всем многообразии связей и зависимостей.

Для определения эффективности использования ресурсов и капитала СПК «Колхоз Заря» применяются следующие показатели, представленные в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Показатели эффективности использования ресурсов и капи­тала СПК «Колхоз Заря»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2011г. в % к 2015г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств | | | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость   основных средств, тыс. руб.  в т.ч. производственных | 82 349 | 87 349 | 87 673 | 96 113 | 98 479 | 119,59 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб. | 22,68 | 24,06 | 24,15 | 26,47 | 25,98 | 114,55 |
| Продолжение таблицы 2.7 | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб. | 351,92 | 365,48 | 423,54 | 522,35 | 517,76 | 147,12 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 1,31 | 1,37 | 0,94 | 0,76 | 0,95 | 72,52 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 0,76 | 0,73 | 1,07 | 1,31 | 1,34 | 176,32 |
| 6. Рентабельность использования  основных средств, % | 13,73 | 3,89 | 17,41 | 21,48 | 20,63 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | | | |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час.  в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 31  138 | 43  170 | 51  159 | 39  154 | 42  147 | 73,81  106,52 |
| 8. Производительность труда,  тыс. руб.,  в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 234,6  41,0 | 278,3  31,4 | 263,2  39,0 | 242,8  41,9 | 249,5  46,1 | 106,35  112,44 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 21 375 | 22 431 | 21 005 | 26 076 | 33 669 | 157,52 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты  труда, руб. | 3,30 | 3,47 | 4,45 | 4,83 | 4,08 | 139,19 |
| В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов | | | | | | |
| 11. Произведено ц  молока на 100 га с.-х. угодий  зерна на 100 га пашни  прирост живой массы КРС на  100 га с.-х. угодий  картофеля на 100 га пашни | 1 137,6  15,8  56,2  46,1 | 1201,4  13,7  62,5  38,6 | 1 004,1  15,3  58,4  41,0 | 1 310,9  14,0  71,4  59,7 | 1 509,53  10,54  52,86  67,86 | 132,39  66,71  94,06  147,20 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | | | |
| 12. Материалоотдача, руб. | 0,90 | 1,08 | 1,20 | 1,99 | 2,03 | 225,56 |
| 13. Материалоемкость, руб. | 1,11 | 0,92 | 0,83 | 0,67 | 0,54 | 48,65 |
| 14. Прибыль на 1 руб.  материальных затрат, руб. | 0,14 | 0,05 | 0,20 | 0,25 | 0,33 | 235,71 |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции  (работ, услуг), руб. | 1,11 | 0,99 | 0,95 | 0,91 | 0,98 | 88,29 |
| Д. Показатели эффективности использования капитала | | | | | | |
| 16. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 7,13 | 2,03 | 8,43 | 10,58 | 11,04 | - |
| 17. Рентабельность собственного капитала, % | 18,39 | 21,54 | 10,77 | 25,44 | 28,71 | - |
| 18. Рентабельность внеоборотных активов, % | 26,81 | 7,59 | 32,56 | 41,09 | 40,29 | - |
| 19. Рентабельность оборотных активов,% | 14,23 | 4,06 | 16,85 | 21,16 | 23,64 | - |

Анализируя данную таблицу 2.7 мы видим, что показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств в организации увеличились, за исключением статьи фондоемкость (темп убыли 72,52%). Стоимость основных производственных фондов увеличилась за счет таких статей как машина и оборудование, рабочий и продуктивный скот, стройки доильного зала (на 19,59%).

За рассматриваемые годы в СПК «Колхоз Заря» наблюдается увеличение фондообеспеченности (темп роста 114,55%). Также в хозяйстве увеличилась фондовооруженность (на 147,12%), которая к 2015 году составила 517,76 тыс. руб.. Рост фондовооружённости - это важный фактор повышения производительности труда и эффективности использования производственных фондов.

За пять лет в хозяйстве произошли колебания фондоотдачи (темп роста 176,32%). Фондоемкость с каждым годом уменьшалась, и к 2015 году составила 0,95руб. (темп убыли 72,52%). По нормативам коэффициент оборачиваемости должен равняться 2. Его уровень в хозяйстве намного ниже, причем с каждым годом он возрастает, что уже хорошо. Это означает, что оборотные средства начинают использоваться более эффективно.

В хозяйстве прослеживается снижение показателей эффективности использования трудовых ресурсов. За анализируемые периоды наблюдается снижение затрат труда. Данное снижение связано с тем, что за анализируемые годы снизились затраты труда по растениеводству (на 26,19%), а по животноводству увеличились (на 6,52%). Положительным же моментом является то, что произошло увеличение заработной платы всех категорий работников (на 57,52%). Казалось бы, это явление могло способствовать увеличению численности работников, но этого не происходит.

Из данных таблицы 2.7 следует, что производительность к 2015 году в целом увеличилась. Производительность труда в растениеводстве увеличилась на 6,35%, в животноводстве на 12,44%. Положительным является то, что в обеих отраслях прослеживается увеличение прироста валовой продукции.

Подвергая анализу показатели эффективности использования материальных ресурсов наблюдается снижение материалоемкости (на 51,35%), а так же затрат на 1 руб. выручки от продажи продукции (на 11,71%). В СПК «Колхоз Заря» прибыль на 1 руб. материальных затрат и материалоотдача увеличились на 135,71%.

Данные таблицы 2.7 показывают, что в СПК «Колхоз Заря» рентабельность, а, следовательно, прибыльность финансово-хозяйственной деятельности за рассматриваемый период увеличилась. За анализируемый период значения большинства показателей рентабельности увеличилось, что следует скорее рассматривать как положительную тенденцию.

Наибольшее возрастание приходится на рентабельность оборотных активов на 2011г. – 14,23% на 2015г. – 23,64%. Второе место занимает рентабельность внеоборотных активов на 2011г. – 26,81% на 2015г. – 40,29%. Увеличение рентабельности собственного капитала с 18,39% до 28,71%. Рентабельность совокупного капитала с 7,13% до 11,04%

Кругооборот оборотных активов организации непосредственно обеспечивается денежными средствами, поэтому для дальнейшего анализа экономического состояния организации рассмотрим данные о движении денежных средств организации в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2011г.  в % к  2015г. |
| 1. Остаток денежных средств на начало отчетного периода | 7 046 | 157 | 234 | 1 435 | 3 205 | 914,01 |
| 2. Поступление денежных средств – всего в том числе: | 89 085 | 104 990 | 122 034 | 135 252 | 185 507 | 208,24 |
| а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | 82 811  670  5604 | 82 259  1 066  21 665 | 113 580  2 782  5 672 | 126 650  3 562  5 040 | 157 670  25 337  2 500 | 153,96  334,15  23,26 |
| 3. Расходование денежных средств – всего в том числе:  а) в текущей деятельности  б) в инвестиционной деятельности  в) в финансовой деятельности | (96 144) | (104 913) | (120 833) | (133 482) | (187 887) | 127,23 |
| (78 204)  (7 080)  (10 860) | (72 263)  (16 030)  (16 620) | (89 347)  (17 666)  (13 820) | (93 630)  (31 624)  (8 228) | (135 170)  (47 091)  (5 626) | 129,57  197,28  49,51 |
| 4. Чистые денежные средства - всего в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | (4 871)  4787  (6402)  (3256) | 77  9 996  (14 964)  5 045 | 1 201  24 233  (14 884)  (8 148) | 1 770  33 020  (28 062)  (3 188) | (2 380)  22 500  (21 754)  (3 126) | 48,86  330,33  187,53  63,19 |
| 5. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 1572 | 234 | 1 435 | 3 205 | 825 | 52,48 |

Проанализировав данные таблицы 2.7, можно сделать выводы, что основным источником поступления денежных средств СПК «Колхоз Заря» являются поступления от текущей деятельности. Данные поступления увеличились в 2011 году по сравнению с 2015 годом на 108,24%, что, безусловно, хорошо для финансово-хозяйственной деятельности организации. Так же следует отметить. Что организация в основном денежные средства расходуются на текущую деятельность, то есть наблюдается увеличение чистых денежных средств от текущей деятельности. Однако, организация нерегулярно получает денежные средства от инвестиционной и финансовой деятельности. Остаток денежных средств на конец отчетного периода к 2015 г. резко уменьшился относительно 2011 г. на 747 тыс.руб. или на 48%.

Ликвидность - это способность организации погасить краткосрочную задолженность за счет имеющихся в распоряжении текущих активов. Ликвидность баланса оценивают с помощью специальных показателей, выражающих соотношение определенных статей актива и пассива баланса или структуры актива баланса. Для этих целей используют следующие показатели, которые представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости СПК «Колхоз Заря»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | | | | | Изменение  (+,-) |
| 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1.Коэффициент покрытия  (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 3,581 | 3,621 | 3,793 | 5,282 | 3,341 | -0,24 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥  (0,2÷0,5) | 0,009 | 0,006 | 0,038 | 0,348 | 0,082 | 0,073 |
| 3.Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,591 | 0,351 | 0,568 | 0,924 | 0,618 | 0,027 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | - | 53 725 | 56 225 | 64 347 | 76 703 | 66 663 | +12 938 |
| 5. Общая величина основных  источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | - | 56 938 | 61 635 | 65 347 | 77 453 | 69 163 | +12 225 |
| Продолжение таблицы 2.8 | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:  а) собственных оборотных средств  б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | - | (10 798) | (8 944) | (1 811) | 13 574 | (1 114) | - |
| - | (7 585) | (3 534) | (811) | 14 324 | 1 386 | - |
| 7. Коэффициент автономии  (независимости) | ≥ 0,5 | 0,774 | 0,757 | 0,782 | 0,832 | 0,823 | +0,049 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,292 | 0,321 | 0,278 | 0,202 | 0,215 | -0,077 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,437 | 0,445 | 0,454 | 0,472 | 0,352 | -0,085 |
| 10. Коэффициент обеспеченности  собственными источниками  финансирования | ≥ 0,1 | 0,829 | 0,863 | 0,923 | 1,215 | 0,984 | +0,155 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 3,428 | 3,112 | 3,593 | 4,956 | 4,657 | +1,528 |
| 12. Коэффициент финансовой  Зависимости | ≤ 1,25 | 1,292 | 1,321 | 1,278 | 1,202 | 1,213 | -0,079 |

На конец 2011 г. значение показателя абсолютной ликвидности составило 0,009. На конец 2015 г. значение показателя значительно увеличилось, что можно рассматривать как положительную тенденцию и составило 0,082. Если сравнить значение показателя с рекомендуемым уровнем (0,2 - 0,3), можно отметить, что СПК «Колхоз Заря» имеет дефицит наличных денежных средств для покрытия текущих обязательств. Это обстоятельство может вызвать недоверие к данному хозяйству со стороны поставщиков материально - технических ресурсов.

Коэффициент быстрой ликвидности показывает, какая часть краткосрочной задолженности может быть погашена за счет наиболее ликвидных и быстро реализуемых активов. На начало анализируемого периода - на конец 2011 г. значение показателя срочной ликвидности составило 0,591. На конец 2015 г. значение показателя увеличилось, что можно рассматривать как положительную тенденцию, и составило 0,618.

В целом данный коэффициент можно назвать прогнозным, так как организация не может точно знать, когда и в каком количестве дебиторы погасят свои обязательства, то есть ликвидность организация зависит от их платежеспособности. В нашем случае уровень коэффициента срочной ликвидности ниже рекомендуемого значения (0,8 - 1) и указывает на то, что сумма ликвидных активов хозяйства не соответствуют требованиям текущей платежеспособности.

Коэффициент текущей ликвидности и на начало и на конец анализируемого периода (2011 - 2015 гг.) находится выше нормативного значения 2, что говорит о том, что хозяйство в полной мере обеспечено собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств. На начало анализируемого периода (2011 г.) значение показателя текущей ликвидности составило 3,581. На конец анализируемого периода (2015 г.) значение показателя уменьшился, и составило 3,341.

Иными словами, платежеспособность СПК «Колхоз Заря» уменьшилась. Одной из причин этого является не правильное использование хозяйством оборотного капитала.

Финансовая устойчивость - это состояние счетов организации, гарантирующее его постоянную платежеспособность.

Коэффициент автономии все 5 лет был больше оптимальных значений (≥0,5), что соответствует высокой финансовой устойчивости, наблюдается увеличение коэффициента на 0,049. Это свидетельствует о увеличении финансовой независимости СПК, снижает риск, повышает гарантированность хозяйства перед кредиторами.

Показатель «Коэффициент соотношения заемных и собственных средств» показывает, что на начало отчетного периода 2011 г. на 1 рубль вложенных в активы собственных источников приходилось 29 коп. заемных, на конец периода 2015 г. - 22 коп., полученное соотношение указывает на некоторое улучшение финансового положения организации, так как связано с уменьшением доли заемных средств по сравнению с собственным капиталом.

В СПК «Колхоз Заря» наблюдается увеличение коэффициента обеспеченности собственными источниками финансирования и коэффициента собственных и привлеченных средств (0,155 и 01,528соответственно).

Показатель «Коэффициент маневренности» составил на 2011 г. 0,437, на 2015 г. он уменьшился на 0,352 ( убыль на 0,085). Значение коэффициента маневренности ниже допустимых границ (0,5). К концу отчетного периода (2015 г.) только 11% собственных средств СПК «Колхоз Заря» находилось в мобильной форме, позволяющей свободно маневрировать этими средствами. Значительная часть собственных средств хозяйства (89%) вложена в недвижимость и другие внеоборотные активы, которые являются наименее ликвидными.

Можно сделать заключение, что финансовая устойчивость колхоза находится на среднем уровне.

Бухгалтерский учет в СПК «Колхоз Заря»ведется в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 02.11.2013) "О бухгалтерском учете" и Учетной политикой согласно Положению по бухгалтерскому учету 1/2008 и другими нормативными документами.

В соответствии с учредительными документами организация занимается следующими видами деятельности:

* производство сельскохозяйственной продукции и ее переработка;
* торгово-закупочная, сбытовая деятельность по договорам и через собственную торговую сеть;
* оказание услуг;
* осуществление внешнеэкономической деятельности в установленном порядке.

Скотоводство является главной отраслью СПК «Заря». В хозяйстве разводят скот черно-пестрой породы. На конец 2015 года в хозяйстве имелось 2000 голов крупного рогатого скота, в том числе 700 коров. Состав и структура поголовья приведена в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Поголовье и структура стада животных в СПК «Колхоз Заря» Можгинского района за 2013-2015гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид животных | Год | | | | | | Отчетный год в % к базисному |
| 2013 год | | 2014 год | | 2015 год | |
| голов | % | голов | % | голов | % |
| Крупный рогатый скот, всего | 1816 | 100 | 1900 | 100 | 2000 | 100 | 105 |
| в т.ч.: коровы | 571 | 31,4 | 650 | 34,2 | 700 | 35 | 123 |
| Нетели | 51 | 2,8 | 42 | 2,2 | 23 | 2 | 45 |
| молодняк и взрослый скот на выращивании и откорме | 1194 | 65,8 | 1208 | 63,6 | 1277 | 63 | 107 |
| Свиньи, всего | 194 | 100 | 108 | 100 | 74 | 100 | 38 |
| в т.ч.: основные и проверяемые свиноматки | 41 | 21,1 | 33 | 30,6 | 23 | 32 | 56 |
| свиньи на выращивании и откорме | 153 | 78,9 | 75 | 69,4 | 51 | 68 | 33 |
| Лошади | 60 | 100 | 49 | 100 | 49 | 100 | 82 |

Количество коров увеличилось за три анализируемых года с 571 до 700 голов или на 23%, поголовье нетелей уменьшилось с 51 головы до 23 голов или на 45%. Поголовье молодняка и взрослого скота на откорме увеличилось на 83 головы или 7%. В целом поголовье стада увеличилось с 1816 головы до 2000 голов (5%). В структуре стада происходят незначительные изменения.

Поголовье свиней за три года уменьшилось на 120 голов и в 2015 году составило 74 головы. Также происходит снижение численности поголовья лошадей. Их число уменьшилось на 18%.

Продуктивность животных измеряется количеством продукции, полученной на одну голову скота и птицы за определенный период времени. Продуктивность животных зависит от множества причин: уровня кормления, породы и возраста животных, условий содержания и др.

Данные о продуктивности животных занесены в таблицу 2.10.

Таблица2.10 – Продуктивность животных в СПК «Колхоз Заря» Можгинского района за 2013-2015гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Год | | | Отчетный год в % к базисному |
| 2013 год | 2014 год | 2015 год |
| Валовой надой молока, ц | 23081 | 29550 | 31300 | 136 |
| Среднегодовой удой молока от 1 коровы, кг | 3859 | 4331 | 4367 | 113 |
| Среднесуточный прирост живой массы: |  |  |  |  |
| молодняка крупного рогатого скота | 591 | 684 | 697 | 118 |
| молодняка свиней | 222 | 285 | 263 | 118 |
| Получено приплода: |  |  |  |  |
| телят на 100 коров и нетелей | 90 | 88 | 91 | 101 |
| поросят на 1 основную и проверяемую свиноматку, гол. | 11,3 | 7,98 | 13,2 | 116 |
| Затраты на 1 корову в год, тыс.руб. | 30,2 | 36,8 | 38,3 | 127 |
| в т.ч. на корма, тыс. руб. | 16,4 | 17,4 | 20,2 | 123 |
| Затраты кормов, ц корм. ед. | 31143 | 36049 | 39788 | 128 |
| в т.ч. на 1 корову, ц корм. ед. | 53,6 | 55,46 | 56,84 | 104 |
| на 1ц молока, ц корм. ед. | 1,34 | 1,21 | 1,27 | 95 |
| на 1 ц прироста жив. массы, ц корм .ед. | 15,6 | 16,8 | 16,4 | 105 |
| Затраты труда на 1 корову, чел.-ч | 231,2 | 242,6 | 209 | 90 |
| в т.ч. на 1 ц молока, чел.-ч | 5,81 | 5,33 | 4,67 | 80 |
| на 1 ц прироста живой массы, чел.-ч | 42,8 | 39,9 | 41,3 | 96 |

Как видно из таблицы 2.10, организация развивается хорошо, так как валовой надой молока и среднегодовой удой от одной коровы увеличились с 2013 года по 2015 год на 36 и 13% соответственно. Затраты на одну корову в год в тыс. руб. увеличились на 27% (с 30,2 до 38,3 тыс. руб. в 2015 году.), а затраты труда на одну корову сократились на 10% и в анализируемом году составили 209 чел.-ч. Сокращение затрат труда добились путем снижения ручного труда и увеличения доли механизации в процессе производства.

На 1% происходит увеличение приплода на 100 коров. На 16% увеличилось количество поросят, полученных от 1 свиноматки.

В хозяйстве имеются три молочно-товарные фермы; в них содержится дойное стадо в количестве 700 голов. В двух фермах система содержания стойлово-пастбищная с привязным содержанием, а в третьей ферме применяется стойлово-выгульная система с беспривязно-боксовым способом содержания.

Продолжительность сервис-периода составила 117 дней, сухостойного – 62 дня. Живая масса телят при рождении составляет 30-33 кг. В первую же неделю жизни телят метят методом биркования. Осеменение искусственное визуально-цервикальным способом. Для этого в каждой ферме имеется техник-осеменатор. Спермопродукцию привозят из Можгинского племпредприятия «Можгаплем». Первое осеменение проводят в возрасте 18-19 месяцев. Живая масса первотелок 400-430 кг. Расход доз спермы на одно полодотворное осеменение по фермам в среднем составляет 3,4 дозы.

Проявление достигнутого продуктивного потенциала коров, а так же дальнейшее развитие и закрепление ценных племенных качеств невозможно без организации полноценного сбалансированного кормления животных. Такое кормление может быть осуществлено при наличии достаточного запаса высококачественных кормов и рациональном их скармливании на основе использования современных детализированных кормовых норм. Следовательно, одним из основных факторов способствующих раскрытию генетического потенциала является прочная кормовая база.

Уровень продуктивности животных представляет собой синтетический показатель, в котором находит отражение состояние кормовой базы и её устойчивость. Прочная кормовая база в СПК «Колхоз Заря» позволяет, во-первых, обеспечить высокий уровень продуктивности коров и высокую оплату корма продукцией; во-вторых, достигнуть равномерного распределения надоев по месяцам и высокой устойчивой продуктивности, как в летний, так и в стойловый периоды; в-третьих, повысить экономическую эффективность ведения молочного скотоводства.

Прочная кормовая база определяется как общим производством кормов, так и их качеством. Оба эти показателя в равной мере влияют на эффективность животноводства и являются неотъемлемыми факторами кормопроизводства на современном уровне.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат в СПК «Колхоз Заря» являются:

* формирование детальной, достоверной и содержательной информации о деятельности кредитной организации и ее имущественном положении, необходимой пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* ведение подробного, полного и достоверного бухгалтерского учета всех банковских операций, наличия и движения требований и обязательств, использования кредитной организацией материальных и финансовых ресурсов;
* выявление внутрихозяйственных резервов для обеспечения финансовой устойчивости кредитной организации, предотвращения отрицательных результатов ее деятельности;
* использование бухгалтерского учета для принятия управленческих решений.

Принятая в СПК «Колхоз Заря» учетная политика как совокупность принципов, правил организации и технологии реализации способов ведения бухгалтерского учета разработана с целью формирования в учете и отчетности максимально полной, объективной и достоверной, а также оперативной финансовой и управленческой информации с учетом организационных и отраслевых особенностей организации.

СПК «Колхоз Заря» ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета. В процессе работы необходимо руководствоваться внутренним документом «Рабочий план счетов».

Все записи о затратах и выходе продукции на производство молока основываются на данных соответствующих первичных документов. В молочном скотоводстве по учету затрат выделяют следующие группы документов: по учету затрат труда, предметов труда (в том числе по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции [(приложении Л)](#P23). Первичные учетные документы принимаются к учету, если они подписаны руководителем организации или лицами, которым предоставлено право подписи и согласованы с главным бухгалтером организации. Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская и налоговая отчетность подлежат обязательному хранению в течение 5 лет.

В СПК «Колхоз Заря» учет затрат на производство и выхода продукции животноводства ведется на на активном счете 20.01.2 «Животноводство». В дебете счета собираются фактические затраты на производство продукции животноводства, а в кредите - выход продукции (в течение года - в плановой или нормативной оценке). В конце года плановая (нормативная) себестоимость доводится до фактической.

В течение года записи в дебете и кредите счета производятся нарастающими суммами, в промежуточном балансе данные субсчета показывают развернуто. На основании первичных документов заполняются регистры аналитического и синтетического учета, которые можно разделить на две группы: аналитические по объектам калькуляции, местам возникновения затрат, статьям калькуляции и регистры сводного учета.

Согласно выдержкам из Учетной политики СПК «Колхоз Заря» за 2015г. учет затрат ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов организации» (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №33н; Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06 июня 2003 г. №792.

Для учета прямых затрат в соответствии с рабочим планом счетов используется счет 20 «Основное производство».Учет прямых расходов организован на счете 20 по местам возникновения в разрезе статей затрат.

Счет 20 организован в разрезе видов деятельности:

20.01.1 - «Растениеводство» по видам продукции растениеводства (многолетние травы, однолетние травы, озимые зерновые, яровые зерновые и т.д.), по видам работ (силосование, сенажирование, затраты под урожай будущего года).

20.01.2 - «Животноводство» по видам продукции животноводства: Молодняк КРС, КРС-молоко, Молодняк лошади.

20.01.3. – «Промышленное производство» по видам производства: забой скота, мельница, и т.д.

Основой аналитического учета затрат являются группы животных. Аналитический счет в молочном скотоводстве называется «Основное стадо», причем учет ведут на соответствующих аналитических счетах в разрезе следующих статей затрат представленной в таблице 2.11.

Затраты, связанные с производством и реализацией продукции, на основании Методических [рекомендаций](consultantplus://offline/ref=FC9F10599E56A8E038BE3D59E38CA1E9CB1A36A182D67BC4E9B82BD9CC0DB9977E65E63FFBB44CK5G0K)по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве группируются по следующим калькуляционным статьям.

Таблица 2.11 - Характеристика статей затрат в отрасли животноводства

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Содержание статьи |
| 1 | 2 |
| 1. Материальные ресурсы, используемые в производстве.  В том числе: |  |
| 1.1. Средства защиты животных | Отражают расходы на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств. |
| 1.2. Корма | Включают все затраты на покупные корма, стоимость кормов собственного производства, затраты на их приготовление |
| 1.3. Нефтепродукты | Включают стоимость горючего и смазочных материалов, израсходованных на технологические и транспортные работы по обслуживанию производства |
| Продолжение таблицы 2.11 | |
| 1 | 2 |
|  | мого на технические цели |
| 1.5. Работы и услуги сторонних организаций | Включают затраты на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в отрасли животноводства, оказываемых стороннимиорганизациями |
| 2. Оплата труда | Отражают сумму начисленной заработной платы за выполненную работу, премии, оплату отпусков, доплату за выслугу лет |
| 3. Отчисления на социальные нужды | Отражают отчисления на социальное страхование и обеспечение |
| 4. Содержание основных средств, в том числе: |  |
| а) амортизация | Отражают амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данный вид животных |
| б) ремонт и техническое обслуживание основных средств | Включают затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств |
| 5. Работы и услуги вспомогательных производств | Отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своей организации, обеспечивающих производственные нужды |
| 6. Налоги, сборы и другие платежи | Отражаются налоги, сборы и платежи в бюджет |
| 7. Прочие затраты | Отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции животноводства, не относящейся ни к одной из указанных выше статей (например, затраты на строительство и содержание летних лагерей для животных и другие) |
| 8. Потери от падежа животных | Отражают потери от гибели животных (при отсутствии виновных лиц) |
| 9. Общепроизводственные расходы | Отражают производственные расходы в бригадах, фермах |
| 10. Общехозяйственные расходы | Относятся затраты, связанные с управлением производством в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу |

Данный перечень статей затрат для организации их планирования, управленческого учета и контроля является достаточно гибким с целью внедрения современных технологий компьютерной обработки данных, позволяет контролировать состав, структуру, окупаемость затрат, исчислять как переменную, так и полную производственную себестоимость продукции, анализировать отклонения затрат, маржинального дохода и операционной прибыли каждого подразделения растениеводства и животноводства. Сопоставляя фактические и плановые затраты на производство продукции конкретного объекта планирования и учета можно анализировать их причинно-следственные отклонения, отклонения фактического маржинального дохода и операционной прибыли производства этой продукции от их нормативных величин за счет изменения каждой конкретной статьи затрат.

Основанием для записей в регистрах учета являются первичные учетные документы и бухгалтерские справки. Исправление ошибок в регистрах учета должно быть обосновано бухгалтерской справкой с подписью исполнителя. В случае если исправление технических ошибок в бухгалтерском учете влияет на расчеты налогов, для своевременного оформления дополнительной налоговой декларации исполнитель обязан оперативно информировать главного бухгалтера.

Регистром, в котором обобщаются данные первичных документов о затратах и выходе продукции в отрасли является производственный отчет. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

Производственный отчет состоит из двух разделов:

1. Затраты на производство продукции животноводства (дебет субсчета 20.01.2);

2. Выход продукции (кредит счета).

В первом разделе отчета в графах, отведенных на каждый объект учета, предусматривается запись технико-экономических показателей по соответствующим объектам учета. Здесь собираются затраты из следующих форм:

* ведомости и журналы учета расхода кормов служат основой для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки;
* данные о затратах труда и оплате труда проставляют на основании расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства;
* суммы начисленной амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам подтверждаются ведомостью амортизации и отчислений в ремонтный фонд;
* суммы расходов по материальным ценностям подтверждаются соответствующими данными отчетов о движении материальных ценностей по кормам, биопрепаратам и другим материалам.

Также в этом разделе собираются затраты, учтенные в лицевых счетах ранее распределенных затрат по учету вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Во втором разделе отчета отражают выход основной и побочной продукции отрасли, относимой с кредита счета 20.01.2 в дебет корреспондирующих счетов 43,11 и др. с указанием количества и суммы. Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета, должны соответствовать данным, отраженным в соответствующей первичной документации.

Подразделение хозяйства ежемесячно в установленном порядке предоставляют производственные отчеты в бухгалтерию, где после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по хозяйству ведут сводный производственный отчет по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом. Поэтому производственный отчет является регистром аналитического учета по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». Одновременно с записями в сводный производственный отчетитоговые данные с группировкой по, корреспондирующим счетам из производственных отчетов заносят в журнал-ордер № 10-АПК, а из него кредитовые обороты ежемесячно переносят в Главную книгу. Данные о затратах в отрасли в основном производственном отчете должны соответствовать суммам затрат по счету 20/2 в Главной книге и в журнале-ордере № 10-АПК.

Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства представлена в приложении М.

Во всех случаях первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (форма); код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровка (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Основным требованием, предъявляемым к первичному учету затрат и выхода продукции в молочном скотоводстве, является правдивое (реальное) и полное документальное отражение хозяйственных операций в этой отрасли.

Для правильности построения документооборота следует учитывать организационно-управленческие связи подразделений этой отрасли и технологические коммуникации видов производств.

График документооборотаразрабатывается главным бухгалтером с предварительным изучением всех особенностей хозяйства, его производственной структуры и структуры управления, организации и технологии производства, наличия складов, производственных объектов, организации самого учета (централизованного), уровня подготовки кадров и т.п. Утвержденный руководителем организации график документооборота является элементом ее учетной политики.

В СПК «Колхоз Заря» применяется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета с элементами автоматизации - используется система «1С: Предприятие: 8.2», ориентированная на сельское хозяйство рисунок представлен в приложении Н.

Первичный учет затрат в молочном скотоводстве имеет большое значение для контроля соблюдения режима экономии, анализа окупаемости затрат продуктов животноводства и на этой основе принятие управленческих решений по оперативному регулированию хода процесса производства в данной отрасли.

Рассмотрим основные операции по синтетическому счету 20.01.2 «Животноводство» в СПК "Колхоз Заря" за 2015 г.

Таблица 2.12 - Журнал регистрации хозяйственных операций в СПК «Колхоз Заря» за 2015г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статьи затрат и вы  ход продукции | | Сумма, руб. | | Корреспонденции  счетов | | Документы |
| Дебет счета | Кредит счета |
| 1 | 2 | | 3 | | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Материальные ре  сурсы.В том числе: | | 1 537 186 | |  |  |  |
| 1.1 | корма | | 1 150 219 | | 20.01.2 | 10.7 | Ведомость учета расхода кормов (ф.№ СП-20) |
| 1.2 | нефтепродукты | | 195 014 | | 20.01.2 | 10.4 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 261-АПК) |
| 1.3 | услуги сторонних  организаций | | 191 953 | | 20.01.2 | 60 | Счет на оплату,Накопительная ведомость учета работы и использования машинно-тракторного парка (ф. № 301б-АПК), Отчет об использовании электроэнергии (ф. № 127), Ведомость учета затрат на производство (ф.№ В-3) |
| 2 | Оплата труда | | 861 977 | | 20.01.2 | 70 | Ведомость расчета заработной платы (ф. № 413 - АПК), Табель учета рабочего времени (ф.№ Т-12) |
| 3 | Отчисления на со  циальные нужды | | 253 595 | | 20.01.2 | 69 | Ведомость расчета заработной платы (ф. № 413 - АПК) |
| 4 | Содержание основ  ных средств.  В том числе | | 1 470 384 | |  |  |  |
| 4.1 | амортизация | | 1 404 989 | | 20.01.2 | 02 | Ведомость по начислению амортизации и отчислений в ремонтный фонд Ф. N 48-АПК |
| 4.2 | ремонт | | 65 395 | | 20.01.2 | 23.2 | Накопительная ведомость учета работы и использования машинно-тракторного парка (ф. № 301б-АПК) |
| 5 | Работы и услуги.  В том числе: | | 469 822 | |  |  |  |
| 5.1 | грузовой авто  транспорт | | 35 152 | | 20.01.2 | 23.4 | Бухгалтерская справка, Накопительная ведомость учета работы и использования машинно-тракторного парка (ф. № 301б-АПК) |
| 5.2 | машинно-  тракторный парк | | 57 369 | | 20.01.2 | 23.3 | Бухгалтерская справка, Накопительная ведомость учета работы и использования машинно- |
| Продолжение таблицы 2.12 | | | | | | | |
| 1 | | 2 | | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | |  | |  |  |  | тракторного парка (ф. № 301б-АПК) |
| 5.3 | | электроэнергия | | 377 301 | 20.01.2 | 23.5 | Бухгалтерская справка, Отчет об использовании электроэнергии (ф. № 127) |
| 6 | | Прочие затраты | | 10 896 | 20.01.2 | 10.1,10.6 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 261-АПК) |
| 7 | | Общепроизводственные расходы | | 98 312 | 20.01.2 | 25.2 | Бухгалтерская справка |
| 8 | | Общехозяйственные расходы | | 68 217 | 20.01.2 | 26 | Бухгалтерская справка |
| 10 | | Итого по дебету счета 20.2.1 | | 4 770 389 | 20.01.2 |  |  |
| 11 | | Выход продукции в течение года по плановой себестоимости  В том числе: | | 4 299 073 |  | 20.01.2 |  |
| 12 | | молоко, 2380 ц | | 3 869 095 | 43.2 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка,Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21), Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23) |
| 13 | | приплод, 94 гол. | | 429 978 | 11.1 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка,Акты на оприходование приплода (ф. № СП-39) |
| 14 | | В течение года списано молоко по плановой себестоимости: | |  |  |  |  |
| 15 | | на продажу, 2013 ц | | 3 272 474 | 90.2.1 | 43.2 | Товарно-транспортная накладная (ф.№ СП-33) |
| 16 | | на выпойку телятам, 367 ц | | 596 621 | 20.01.3 | 43.2 | Ведомость учета движения молока (ф.№ СП-23) |
| 17 | | В конце года исчислена фактическая себестоимость продукции молочного животноводства | | 4 770 389 | - | - |  |
| 18 | | В конце года списывается разница между фактической и плановой себестоимостью.  В том числе: | | 471 316 |  |  |  |
| 19 | | по молоку, списанному на продажу, 2013 ц | | 358 837 | 90.2.1.2 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка**,** Электронный документ «Закрытие месяца» |
| 20 | | молоку, израсходо- | | 47 061 | 20.01.2 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка**,** Электрон- |
| Продолжение таблицы 2.12 | | | | | | | |
| 1 | | 2 | 3 | | 4 | 5 | 6 |
|  | | ванному на корм, 367 ц |  | |  |  | ный документ «Закрытие месяца» |
| 21 | | по приплоду, 94 гол. | 47 415 | | 11.1 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка**,** Электронный документ «Закрытие месяца» |
| 22 | | Итого по кредиту счета | 4 770 389 | |  |  |  |

В СПК «Колхоз Заря» производственные затраты молочного скотоводства учитываются на активном счете 20.01.2 «Животноводство» схема счета представлена в приложении О. По дебету данного счета в течение года собираются все затраты на производство продукции животноводства, в том числе молочного скотоводства. К примеру, 20.01.2 (Д) – 70 (К) – начисление оплаты труда основных работников, занятых в животноводстве. По кредиту в течение года учитывается выход продукции по плановой стоимости. Например, 43 (Д) – 20.01.2 (К) – оприходована готовая продукция молочного скотоводства (молоко). Аналогично в дебет соответствующих счетов (10 «Материалы», 20.01.1 «Растениеводство», 11 «Животные на выращивании и откорме») списываются побочная (навоз) и сопряженная (приплод) продукция.

Сегодня по такой системе учета (учета полных производственных затрат), предусматривающей учет всех издержек, в том числе общепроизводственных и общехозяйственных, в СПК «Колхоз Заря» формируется полная производственная себестоимость продукции молочного скотоводства.

При рассмотрении схемы бухгалтерских корреспонденций, представленных в таблице 2.12 можно отметить, приведенная схема бухгалтерских проводок соответствует плану счетов и инструкции по его применению, за исключением корреспонденции Д20.01.2 К10.06 – списана стоимость витаминов, биодобавок для молодняка КРС.

Анализ таблицы 2.19 показывает, что в хозяйстве часть готовой продукции используется в дальнейшем производстве. Так, в животноводстве часть молока реализуется, а часть используется на корм телятам, в растениеводстве часть семян также списывается на продажу, а часть остается на семена. При этом традиционно отклонение между фактической и плановой себестоимостью увеличивает (если фактическая себестоимость больше, чем плановая) или уменьшает (если плановая себестоимость больше, чем фактическая) расходы периода:

* по реализованному молоку;
* по стоимости молока, направляемого на корм телятам;
* по стоимости полученного приплода животных.

В целом схема бухгалтерских проводок соответствует целям управленческого учета в СПК «Колхоз Заря».

Следующим этапом является калькулирование продукции, включающее исчисление себестоимости единицы выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг путем деления затрат, связанных с производством, на количество единиц продукции.

Порядок определения себестоимости продукции молочного скотоводства регламентирован Методическими [рекомендациями](consultantplus://offline/ref=FC9F10599E56A8E038BE3D59E38CA1E9CB1A36A182D67BC4E9B82BD9CC0DB9977E65E63FFBB44CK5G0K) по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 N 792, согласно которому себестоимость молока должна исчисляться следующим образом:

1) из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции в установленной оценке (в молочном скотоводстве побочной продукцией является навоз) навоз в хозяйстве оценивается по нормативной себестоимости;

2) из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% на приплод;

3) себестоимость 1 ц молока исчисляется делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода - делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

Плановую себестоимость основной продукции животноводства (молока и приплода) необходимо довести до фактической.

Только в конце года после исчисления фактической себестоимости появляется возможность корректировки затрат на всех счетах, на которые была отнесена продукция. Дополнительные затраты при превышении фактической себестоимости над плановой списывают на соответствующие счета продаж, затрат, поголовья молодняка либо, наоборот, при превышении плановой себестоимости над фактической отклонения списывают способом "красное сторно".

Рассмотрим порядок калькулирования себестоимости молока исходя из порядка, принятого в сельскохозяйственной организации СПК "Колхоз Заря".

Таблица 2.13 - Калькулирование себестоимости молока в СПК "Колхоз Заря" за 2016 год

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | Валовое производство, ц, гол. | % распределения | Себестоимость, руб. | | | | Калькуляционная разница, руб. | |
| Плановая | | Фактическая | |
| всего | 1 ц, гол. | всего | 1 ц, гол. | всего | 1 ц, гол. |
| Молоко | 2380 | 90 | 3 869 095 | 1 625,67 | 4 293 350 | 1 803,93 | 424 255 | 178,26 |
| Приплод | 94 | 10 | 429 978 | 4 574,23 | 477 039 | 5 074,88 | 47 061 | 500,65 |
| Итого: | х | 100 | 4 299 073 | х | 4 770 389 | х | 471 316 | х |

Следующий этап - это списание выявленных отклонений с кредита счета 20.01.2 и распределение калькуляционной разницы.

Также следует отметить, что в данном хозяйстве не учтена побочная продукция - навоз. Навоз в сельском хозяйстве с кредита счета 20.01.2 "Животноводство" относят в дебет счета 10.2 "Удобрения, средства защиты растений и животных" либо сразу при отсутствии в хозяйстве навозохранилища вносят на поля и списывают в дебет счета 20.1 "Растениеводство".

При исчислении себестоимости следовало исключить стоимость навоза в оценке, утвержденной в приказе об учетной политике организации, а затем распределить затраты на основную продукцию - молоко и приплод.

Таблица 2.14 - Списание калькуляционной разницы по молочному скотоводству в СПК "Колхоз Заря " за 2016 год

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект калькулирования | Кол-во, ц, гол. | Калькуляционная разница, руб. | | Продажа 90.2.2.1 | | На корм телятам 20.2.2 (при использовании в учете счета 40 на 90.2.2.1) | | На приплод 11.1 | |
| Всего | 1 ц, гол. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. | Кол-во | Сумма, руб. |
| Молоко, ц | 2380 | 424 255 | 178,26 | 2013 | 358 837 | 367 | 65 418 | - | - |
| Приплод, гол. | 94 | 47 061 | 500,65 | - | - | - | - | 94 | 47 061 |

Таким образом, в данном хозяйстве затраты на производство продукции молочного животноводства являются заниженными.

Для качественной оценки учета и контроля затрат в СПК «Колхоз Заря» необходимо проводить своевременный внутрихозяйственный контроль.

Согласно Федеральному Закону о сельскохозяйственных кооперациях N 193-ФЗ от 8 декабря 1995 года, контроль за деятельностью правления кооператива, председателя кооператива, проводит ревизию деятельности кооператива наблюдательный совет кооператива. Наблюдательный совет кооператива вправе потребовать от правления кооператива, председателя кооператива или исполнительного директора кооператива отчет об их деятельности, а также ознакомиться с документацией кооператива, проверитьсостояние кассы кооператива, наличие ценных бумаг, торговых документов, провести инвентаризацию и другое.

Однако в практической действительности организации контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства больше проводится формально, функциями контроля частично занимаются работники бухгалтерской службы, при приемке первичной документации, при сведении и отражении данных в регистрах. Поэтому существующая система контроля нуждается в совершенствовании.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТPИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРOИЗBОДCТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

1. Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

Совершенствование системы управленческого учета должно содействовать решению проблем в ее функционировании, что будет способствовать повышению эффективности деятельности организации в целом. Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, анализа, контроля и координации, управленческий учет занимает особое место в управлении организацией: он связывает воедино контрольно-управленческую и информационно-обеспечивающую функции, интегрирует и координирует их, причем не подменяет собой управление, а лишь обеспечивает его перевод на качественно новый уровень.

Важнейшим блоком системы управленческого учета является учет затрат и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства.

Для решения существующих проблем в этой области в организации прежде всего необходимо стремиться к организации производства таким образом, чтобы обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее снижения. Такой подход требует перенесения акцентов в калькуляционной работе с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных плановых калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства.

Концептуально методика регистрации затрат складывается из трех составляющих:

1) метода учета (то, как затраты регистрируются);

2) счетов, используемых для регистрации затрат;

3) аналитического учета регистрируемых затрат.

Каждая из этих составляющих включает в себя набор инструментов для осуществления практических операций по учету затрат.

Метод учета определяет то, как происходит первичная регистрация затрат в информационной системе компании. Отметим, что здесь имеется в виду не технический способ записи фактов хозяйственной жизни, а сущностный подход к регистрации данных. Поэтому в данном случае возможен выбор одного из двух подходов:

1) исторический (ретроспективный) подход, подразумевающий регистрацию затрат непосредственно после их возникновения, т.е. по факту потребления ресурсов;

2) отражение информации по схеме: норма +/- отклонение от нормы. В этом случае регистрация носит перспективный характер и при определенных условиях может влиять на эффективность использования ресурсов.

Вторым компонентом является система счетов, используемых для отражения сведений о затратах. В зависимости от применяемых счетов можно выделить несколько типичных моделей регистрации затрат (рисунок 3.1).

Модели регистрации информации о затратах

С использованием счетов 20 - 29

С использованием счетов 20 – 39 (интернациональная модель)

90

С использованием счетов 20 - 29

С использованием счетов – экранов (автономная модель)

Без использованием счетов – экранов (интегрированная модель)

Рисунок 3.1- Модели регистрации информации о затратах

Отметим, что возможность организовать систему регистрации в соответствии с одной из двух моделей предоставлена [Планом](consultantplus://offline/ref=1B3272FDB04745C7DD9C8EF5BFDE6A4CA96A976BB9BBC99E8C4E9A7982DE4E67DA778F0C9A3B6800yBS0L) счетов бухгалтерского учета и [Инструкцией](consultantplus://offline/ref=1B3272FDB04745C7DD9C8EF5BFDE6A4CA96A976BB9BBC99E8C4E9A7982DE4E67DA778F0C9A3B6000yBS8L) по его применению, согласно которым "формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах 20 - 29, либо на счетах 20 - 39".

Первая модель предполагает регистрацию информации о затратах для целей финансовой и управленческой бухгалтерии с использованием счетов 20 - 29. В этом случае система аналитики к счетам должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить все необходимые группировки затрат, в том числе комбинированное использование как статей, так и элементов затрат.

Вторая модель, использующая для регистрации информации о затратах также и 30-е счета, в литературе иногда именуется как "интернациональная модель финансового учета". Согласно [пояснениям](consultantplus://offline/ref=1B3272FDB04745C7DD9C8EF5BFDE6A4CA96A976BB9BBC99E8C4E9A7982DE4E67DA778F0C9A3B6000yBS8L) к разд. III "Затраты на производство" Плана счетов в случае применения методики регистрации с использованием счетов 20 - 39 на счетах 20 - 29 обеспечивается группировка расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисление себестоимости продукции (работ, услуг); на счетах 30 - 39 ведется учет расходов по элементам.

Организация учета в соответствии с данной моделью может осуществляться двумя способами. В первом случае речь идет об использовании единой системы счетов для ведения финансового и управленческого учета, такая система в литературе называется "интегрированная система учета".

Второй составляющей является схема, она предполагает использование двух отдельных систем счетов, взаимосвязанных между собой. Одна используется для регистрации информации в системе финансового учета и содержит данные для составления публичной отчетности и раскрытия любым заинтересованным пользователям. Другая - система управленческих счетов - содержит информацию, используемую только внутри фирмы, составляющую коммерческую тайну и не подлежащую раскрытию внешним пользователям.

Взаимосвязь различных систем учета в данном случае осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов (отраженных, зеркальных, счетов-экранов). Такая система называется "автономная система управленческого учета".

При этом сама по себе регистрация затрат на счетах выступает лишь как инструмент первичного внесения сведений в информационную базу учета. Практическую полезность этот процесс приобретает в том случае, когда регистрация производится с учетом классификации затрат. Без привязки к классификации возможен только самый примитивный вариант так называемого котлового учета затрат, практически исключающий возможности анализа, контроля затрат и принятия каких бы то ни было управленческих решений.

Третьей составляющей методики регистрации затрат является система аналитического учета, обеспечивающая первичное разделение регистрируемых затрат на группы для различных целей. Также через систему аналитического учета осуществляется взаимосвязь методики регистрации затрат с методикой калькулирования.

Рассматривая различные группировки затрат, выделим три основных направления организации аналитического учета:

1) детализация потребляемых ресурсов (что потреблено) - аналитический учет организуется по видам, группам, статьям затрат и т.п.;

2) детализация места потребления ресурсов (где потреблено) - аналитика ведется по подразделениям, центрам ответственности, местам возникновения затрат;

3) детализация характера потребления ресурсов (как потреблено) - аналитика может быть организована по множеству оснований, отражающих характер потребления ресурсов, например, по отношению к объекту калькулирования (прямые и косвенные), по связи с объемом производства (постоянные и переменные) и др.

В целом выбор того или иного исполнения каждой из составляющих методики регистрации определяется самим хозяйствующим субъектом исходя из масштабов деятельности, информационных потребностей и информационных возможностей, в том числе наличия ресурсов, необходимых для организации и ведения учета. Выбранный набор инструментов должен быть закреплен в учетной политике хозяйствующего субъекта, в результате чего и формируется применяемая им в дальнейшем методика регистрации информации о затратах.

Прогрессивным способом внедрения учета в СПК «Колхоз Заря» будет организация учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в двух системах счетов: финансового и управленческого учета одновременно (с использованием так называемых «счетов-экранов»). Раздел рабочего плана счетов, касающийся учета издержек производства, будет иметь вид таблицы 3.1.

Таблица 3.1 – Перечень счетов финансового и управленческого учета

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № счета | Система финансового учета | № счета | Система управленческого учета |
|  |  | 10 | Материалы |
|  |  | 20 | Основное производство |
|  |  | 23 | Вспомогательные производства |
|  |  | 25 | Общепроизводственные расходы |
|  |  | 26 | Общехозяйственные расходы |
|  |  | 27 | Результаты производственной деятельности |
| 30 | Остатки МЦ | - |  |
| 31 | Материальные затраты | 31\* | Материальные затраты |
| 32 | Затраты на оплату труда | 32\* | Затраты на оплату труда |
| 33 | Отчисления на социальные нужды | 33\* | Отчисления на социальные нужды |
| 34 | Амортизация | 34\* | Амортизация |
| 35 | Налоги, сборы и другие платежи | 35\* | Налоги, сборы и другие платежи |
| 36 | Затраты по страхованию | 36\* | Затраты по страхованию |
| 38 | Прочие затраты | 38\* | Прочие нематериальные затраты |
| 39 | Затраты по обычной деятельности | - |  |
| - |  | 43 | Готовая продукция |
| 90 | Продажи | 90\* | Продажи |

Рассмотрим в таблице 3.2 хозяйственные операции в организациив двух системах счетов: финансового и управленческого учета.

Таблица 3.2 – Хозяйственные операции по учету затрат на производство с двумя системами счетов

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Система финансового учета | | | Система управленческого учета | | |
| Сумма, руб. | Дебет | Кредет | Сумма,  Руб. | Дебет | Кредет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Приняты на учет полученные от поставщиков материалы | 101 500 | 31 | 60 | 101 500 | 10 | 31\* |
| Продолжение таблицы 3.2 | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 2 | Отпущены материалы: -в основное производство;  - на общепроизводственные нужды; - на общехозяйственные нужды. | Х | Х | Х | 62 000 15 500  15 500 | 20  25  26 | 10  10  10 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3 | Начислена оплата труда работникам, всего в том числе:  -основному производственному персоналу;  - общепроизводственному персоналу; - общехозяйственному персоналу. | 861 977 | 32 | 70 | 540 621  165 039  162 317 | 20  25  26 | 32\*  32\*  32\* |
| 4 | Начислены страховые взносы по внебюджетные фонды в том числе:  -основному производственному персоналу;  - общепроизводственному персоналу; - общехозяйственному персоналу. | 253 595 | 33 | 69 | 162 186  49 511  44 898 | 20  25  26 | 33\*  33\*  33\* |
| 5 | Начислена амортизация по основным средствам т нематериальным активам, всего в том числе:  -по основным средствам основного производства;  -по объектам общепроизвоственного назначения; - по объектам общехозяйственного назначения. | 1 404 989 | 34 | 02 | 1 329 495  56 349  19 145 | 20  25  26 | 34\*  34\*  34\* |
| 6 | Отнесена сумма невозмещаемых налогов на увеличение общехозяйственных расходов | 26 169 | 35 | 68 | 26 169 | 26 | 35\* |
| 7 | Отнесена стоимость работ и услуг сторонних организаций на увеличение общехозяйственных расходов | 191 953 | 38 | 60 | 191 953 | 26 | 38\* |
| 8 | Отнесены общепроизводственные расходы на основное производство | х | х | х | 167 109 | 20 | 25 |
| Продолжение таблицы 3.2 | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 9 | Отражена принятая готовая продукция | х | х | х | 845 560 | 43 | 20 |
| 10 | Признана выручка от продажи продукции | 1 069 256 | 62 | 90 | 1 069 256 | 90\* | 27 |
| 11 | Признана расходом отчетного периода производственная себестоимость проданной продукции | х | х | х | 390,26 | 27 | 43 |
| 12 | Списаны общехозяйственные расходы отчетного периода | х | х | х | 218 122 | 27 | 26 |
| 13 | Закрытие:  - счета материальных затрат; - счета учета затрат на оплату труда; - счета отчислений на социальные нужды; - счета учета амартизации; - счета учета налогов и других платежей; - счета прочих затрат. | 101 500  861 977  253 595  1 404 989  26 169  191 953 | 39  39  39  39  39  39 | 31  32  33  34  35  38 | х х х  х х  х | х х х  х х  х | х х х  х х  х |
| 14 | Оценены остатки материальных ценностей на начало периода, всего, в том числе по: - материалам; - незавершеннному производству; -готовой продукции. | 106 023  75 059 24 056 6 908 | 39 | 30 | х  х х х | х  х х х | х  х х х |
| 15 | Оценены остатки материальных ценностей на конец периода, всего, в том числе по: - материалам; - незавершеннному производству; -готовой продукции. | 110 641  78 009 25 071 7 561 | 30 | 39 | х  х х х | х  х х х | х  х х х |
| 16 | Закрытие счета затрат по обычной деятельности | 2 835 565 | 90 | 39 | х | х | х |

Данная система учета затрат позволит поддерживать необходимый для анализа себестоимости продукции уровень аналитичности данных (если в системе финансового учета приводится, к примеру, бухгалтерская запись на сумму заработной платы по основному производству в целом, то система счетов управленческого учета позволит разбить эту сумму по подразделениям основного производства и так далее).Интегрированный подход к взаимодействию управленческого и финансового учета, обеспечивает большую динамичность учета, его приспосабливаемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Одновременно сохраняется единство системы счетов на предприятии.

Таким образом, интегрированная модель управленческого и финансового учета предполагает следующие основные моменты:

- Использование в интегрированной модели финансового и управленческого учета 20-х и 30-х счетов;

- Организация финансового учета затрат с использованием 30-х счетов, учет затрат на которых ведется по элементам;

- Обеспечение взаимосвязи между финансовой и управленческой системами учета на основании отражающих счетов.

Интеграция различных систем учета в организации позволяет:

- Обеспечить высокий уровень достоверности управленческой информации, посредством минимизации вероятности ввода ошибочных данных и многократной обработки информации;

- Оптимизировать документооборот в организации;

- Улучшить качество информационной функции в системе управления предприятием;

- Широкие аналитические возможности управленческого учета позволяют существенно расширить возможности расшифровки данных финансового учета.[118]

Среди отличистельных признаков учета, наиболее существенным является является его документальность. Это требование закреплено в дейсвующем законодательстве, основанием для любой записи в регистрах бухгалтерского учета являются надлежаще оформленные оправдательные первичные документы, фиксирующие факты совершения хозяйственных операций.

Одно из несовершенств первичного учета затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря»: в первичных документах (кроме товарно-транспортной накладной СП-33) не предусмотрено наличие граф, учитывающих, например, нормативные показатели затрат и качество продукции. Дополнительные данные по нормам затрат и качества продукции в документах, отражающих фактические цифры, облегчат анализ деятельности подразделений и работников в отдельности.

Исходная информация – первичные документы (расчет заработной платы работникам животноводства, акты на оприходование приплода, ведомости взвешивания животных)

Ввод информации в ПК и формирование информационных массивов (справочников: фермы, работники животноводства, виды продукции молочного скотоводства)

Обработка информации в ПК по специальной программе в требуемых системой учета размерах

Вывод результатной информации из ПК

Диалог ПК - бухгалтер

Машинограммы (поступление и реализация молока, побочная продукция животноводства, учет и реализация продукции животноводства, промышленное производство, реализация)

Баланс и другие формы отчетности

Видеограммы

Условные обозначения:

- последовательность записей;

- сверка записей.

Рисунок 3.2 – Предложенная схема организации учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

Можно будет сравнить, например, какая из доярок получила молоко с содержанием белка больше нормы (обычно указывается только жирность), или какая из ферм затратила минимум кормов, но получила максимум продукции (как основной, так и побочной), какова экономия материалов по подразделениям и так далее.

Следует пополнить критерии в графике документооборота для предотвращения ошибок, некорректного заполнения первичных документов работниками, служащими организации и правильного обращения документов в СПК. Дополнительными критериями могут стать следующие: выполнение работы в момент составления документа, кто подписывает документ, выполняемые работы в бухгалтерии организации и какие регистры (№ формы) составляются на основании документа.Рекомендуется следовать схеме документооборота, представленной рисунке 3.2. Четкая организация документооборота – гарантия своевременности получения информации для нужд управления и, следовательно, эффективности работы системы управления в целом.

Необходимо устранить отсутствие четкого распределения должностных обязанностей, зафиксировать его как «План-график распределения обязанностей по выполнению учетных работ» в учетной политике по форме, приведенной в таблице 3.3. Это гарантия ведения учета, как совокупности, как слаженной системы, где каждый элемент (служащий) знает свои обязанности и права

Таблица 3.3 - План-график распределения обязанностей по выполнению учетных работ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование должности по штатному расписанию, ФИО работника бухгалтерии, ответственного за ведение учета, отчетности и представления информации | Ведет бухгалтерские счета (№, название) | Составляет первичные и сводные документы (форма, №) | Ведет и составляет регистры учета, представляет информацию |
|  |  |  |  |  |

В остальном деятельность СПК «Колхоз Заря» отвечает требованиям нормативно-правовых документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета в организациях.

Объемы производства сельскохозяйственной продукции можно существенно повысить за счет увеличения посевных площадей и расширения урожайности сельскохозяйственных культур, увеличения количества сельскохозяйственных животных и роста их продуктивности, а также путем внедрения мероприятий по интенсификации технологических процессов сельскохозяйственной деятельности. Все это может способствовать снижению себестоимости сельскохозяйственной продукции при соответствующем росте производительности труда ее производства. Рациональная система управления, означает широкое применение экономических методов менеджмента путем организации научно обоснованного нормирования, планирования (бюджетирования), управленческого учета, контроля и анализа затрат, выхода продукции и результатов сельскохозяйственного производства. При этом особое значение для внедрения нормативного метода учета (либо «директ-костинг») имеет нормирование затрат, которое должно идти впереди их планирования (бюджетирования) и использоваться в системе управленческого учета.

Рекомендуем бухгалтерам СПК «Колхоз Заря» внедрить новую систему формирования неполной себестоимости «директ-костинг». Фактическим внедрением системы директ-костинга является 1953 год, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своём отчёте опубликовала описание данной системы. В дальнейшем эта же ассоциация проводила и публиковала крупные исследования фирм, которые используют систему директ-костинг [69].

Суть ее заключается в то, что в себестоимость включаются лишь переменные затраты на производство, а постоянные без распределения списываются в конце периода непосредственно на финансовый результат. Данная система ориентирована на оперативное управление. Она позволит анализировать маржинальный доход, определять себестоимость продукции за любой период времени, оптимизировать порог рентабельности.

Для внедрения системы учета затрат «директ-костинг» необходимо в СПК «Колхоз Заря» ввести разделение затрат на переменные, условно-переменные и постоянные. Если данная классификация будет внедрена в программу «1С: Предприятие: 8.2», как дополнительный уровень аналитического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, можно будет формировать неполную себестоимость автоматически. Это во многом облегчит аналитическую деятельность в хозяйстве.

Таблица 3.4 – Разделение затрат на постоянные и переменные

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статьи затрата | Затраты в молочном скотоводстве, тыс. руб. | |
| Постоянные | Переменные |
| 1 | Расходы на оплату труда | - | 21 413 |
| 2 | Отчисления на социальные нужды | - | 6 133 |
| 3 | Сырье и материалы | - | 45 006 |
| 4 | Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств | 8 062 | - |
| 5 | Прочие затраты | 2 438 | - |
| 6 | Потери от падежа животных | - | - |
| 7 | Затраты по организации производства и управлению | 2 019 | - |
| Итого | | 12 519 | 72 552 |

Всего объем затрат на производство продукции молочного скотоводства в отчетном году равняется 85071 тыс.руб. Из них на долю постоянных приходится 14,71% от общей суммы совокупных расходов, а доля переменных затрат соответственно составляет 85,29%. В проекте сумма всех затрат равна 73 329 тыс. руб. Их них на долю постоянных приходится 21,17% от общей суммы совокупных расходов, а доля переменных затрата – 78,83%

Таблица 3.5 – Схема расчета конечного результата от реализации молочной продукции методом директ-костинг, тыс. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Показатели | Сумма |
| 1 | Выручка от реализации продукции | 30 035 |
| 2 | Себестоимость реализованной продукции | 22 309 |
| 3 | Прибыль | 7 726 |
| 4 | Сумма переменных затрат | 17 903 |
| 5 | Сумма постоянных затрат | 4 406 |
| 6 | Сумма маржинального дохода | 12 132 |
| 7 | Доля маржинального дохода, % | 40,4 |
| 8 | Порог рентабельности производства | 10 907 |
| 9 | Запас финансовой устойчивости | 19 127 |
| 10 | Запас финансовой устойчивости, % | 63,7 |

Рассмотрим порядок отражения операции на бухгалтерских счетах в условиях системы директ-костинг.

Проиллюстрируем данную учетную технологию на результатах деятельности организации за отчетный год.

Плановая стоимость молока – 972 руб./ц. Цена молока – 1309 руб./ед. произведено молока – 24 989ц. продано молока 22 946ц. Определим и отразим на счетах финансовый результат в виде маржи по номинальной стоимости по видам продукции, общий финансовый результат в виде прибыли и убытка от продажи всех видов продукции.

Таблица 3.6 – Отражение на счетах операций по учету затрата по методу директ-костинг

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Факты хозяйственной жизни | Дебет | Кредит | Сумма тыс.руб. |
| 1 | Оприходована молоко на склад | 43 | 20 | 4 406 |
| 2 | Учет себестоимости проданного молока | 90-2 | 43 | 4 406 |
| 3 | Отражен доход от продажи молока | 62 | 90-1 | 30 035 |
| 4 | Списаны общепроизводственные затраты | 90-5 | 25 | 17 902 |
| 5 | Учет маржи по молоку | 90-8 | 90-9 | 25 629 |
| 6 | Учет финансового результата | 90-9 | 99 | 7 727 |

Приведенные данные показывают, что данная система не только не нарушит принципы финансового учета, но и позволит осуществлять учет затрат по полной стоимости посредствам введения соответствующих субсчетов и аналитических счетов, если это необходимо для решения управленческих задач соблюдения требований по составлению финансовой отчетности.

Идеальных систем учета не бывает. У каждой есть и достоинства, и недостатки. Поэтому необходимо сочетать несколько методов учета затрат и исчисления себестоимости при этом максимально эффективно используя их положительные стороны.

В СПК «Колхоз Заря» методом исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства является методика, предусмотренная в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза Росcии. [45]

Смысл её состоит в следующем из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя их фактических затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко 10% - на приплод с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на её общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и одной головы приплода.

Данный метод не лишен недостатков: для приравнивания сопряженных видов: для приравнивания сопряженных видов продукции используются условные значения, объем полученной и использованной побочной продукции учитывается не полностью; в аналитическом учете объекты побочной продукции не выделяются отдельно для отражения прямых и косвенных затрат в нормативных размерах; при исчислении себестоимости не принимается в расчет качество полученной продукции.

Переходя непосредственно к калькуляции себестоимости, скажем, что вариант с перенесением фактической цены прошлого года в плановую текущего незапрещен Методическими рекомендациями. Однако это вносит долю субъективности в планирование производственной деятельности СПК «Колхоз Заря». Чтобы избежать неактуальности плановых показателей, касающихся производства продукции молочного скотоводства и занижения уровня рентабельности в плановой документации рассматриваемого хозяйства, рекомендуем ежегодно (в конце периода, предшествующего отчетному) рассчитывать плановую стоимость молока и приплода на основе технологической карты (которая имеется в данном СПК и регулярно обновляется с помощью зоотехника и экономиста хозяйства).

Калькулирование себестоимости молока в молочном скотоводстве целесообразно проводить в следующей последовательности:

* + 1. Все затраты в молочном скотоводстве разделить на количество дойных коров и определить затраты на содержание одной коровы за отчетныйпериод.
    2. Из затрат на содержание одной коровы исключить стоимость живого веса приплода в расчете на одну корову и стоимость полученного навоза в расчете на однукорову.
    3. Оставшуюся сумму затрат разделить на количество надоенного молока в расчете на одну корову (то есть на продуктивность молока одной коровы) за отчетный период и определить себестоимость 1ц молока вхозяйстве.

Методику калькулирования себестоимости 1ц молока в молочном скотоводстве покажем на материалах СПК «Колхоз Заря». В данном организации в 2015 году выход приплода на 100 коров составил 80%, вес одной головы приплода при рождении 0,30ц. Отсюда выход приплода на одну корову (количество коров в хозяйстве 800 голов) составила 0,8 голов или 0,24ц (0,30х0,80). Стоимость продажи 1ц живой массы скота данной породы в хозяйстве составила 9307 руб. Таким образом, стоимость живого веса приплода в расчете на одну корову составила 2234 руб. (0,24 × 9307). В целом же стоимость 1 головы приплода в данном хозяйстве будет составлять 2792,1 руб. (0,30× 9307).

Выход навоза в хозяйстве в расчете на одну корову (черно-перстной породы) в год составляет 8 тонн.

Таблица 3.7 – Расчет стоимости 1 т навоза

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Элементы питания | Содержание в 1 т навоза питательных веществ, кг | Цена 1 кг минеральных удобрений, руб. | Стоимость элементов питанияавоза, руб. |
| 1 | Азот (N) | 4,5 | 39 | 175,5 |
| 2 | Фосфора (P2O5) | 2,3 | 50 | 115 |
| 3 | Калия (K2O) | 5 | 90 | 450 |
| 4 | Стоимость 1 т навоза, руб. | - | - | 740,5 |

В одной тонне такого навоза содержится азота4,5кг, фосфора (P2O5) – 2,3кг, калия (K2O) – 5кг [146]. Предлагаем также стоимость 1 головы приплода и стоимость 1 тонны навоза принимать как себестоимость этих видов продукции и использовать этот показатель в бухгалтерском учете и отчетности для оценки приплода и навоза. Для наглядности расчеты по калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства покажем на материалах СПК «Колхоз Заря» Можгинского района Удмуртской Республики (таблица3.8).

Таблица 3.8 – Калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» (за 2015г.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Действующая методика, без учета стоимости навоза | Альтернативные методики | |
| Методика с учетом затрат на уборку навоза | Методика с учетом стоимости навоза по цене приобретения минеральных удобрений |
| Затраты на производство продукции молочного скотоводства всего, тыс.руб. в том числе: | 4 770 389 | 4 770 389 | 4 770 389 |
| на молоко | 4 293 350 | 4 288 833 |  |
| на приплод | 477 039 | 476 537 |  |
| на навоз | - | 5019 | 7295 |
| Среднегодовое поголовье, гол. | 800 | 800 | 800 |
| Выход продукции: |  |  |  |
| молоко, ц |  |  |  |
| приплод:  количество гол.  вес,ц |  |  |  |
| навоз,т |  |  |  |
| Себестоимость, руб. |  |  |  |
| 1 ц молока |  |  |  |
| 1 гол. приплода |  |  |  |

Из данных таблицы 3.11 видно, что при использовании ныне действующей методики исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства себестоимость 1ц молока неоправданно занижена на 158,26руб., а себестоимость 1 головы приплода получается как стоимость продажи теленка весом 153кг (14268 :9307).

Другими словами, себестоимость одной головы приплода завышена в 5,5 раз. Себестоимость 1 головы приплода, весом 30кг при рождении никак не может быть 14268 руб. (475,6 руб. за кг живого веса). Отсюда следует, что предлагаемая методика исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства является научно обоснованной, так как оценке подвергаются все виды полученной продукции в данной отрасли скотоводства (в том числе побочная продукция – навоз).

При этом показатели себестоимости продукции (молока, приплода, навоза) молочного скотоводства получаются достоверными, реальными и объективными для оценки эффективности производства продукции молочного скотоводства. Кроме того, предлагаемая методика калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства позволяет получить наиболее объективные финансовые результаты (прибыли, уровня рентабельности) от продажи молока и, тем самым устранить искажения в отчете о финансовых результатах организации.

1. Совершенствование внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

Для эффективного осуществления внутрихозяйственного контроля сельскохозяйственных организаций нужно иметь отчетливое представление об условиях функционирования деятельности данной организации, экономических, экологических и других, также какое влияние на ее деятельность будет оказывать национальная экономическая политика (например, налоговая политика, экономические реформы и т.д.), о месторасположении подразделений организации и состоянии ее системы управления. Существенную роль оказывают отраслевые особенности, достоверная информация о персонале, выработке продукции (работ, услуг), в каком положении находится производство, и какие методы развития применяет, источники финансирования текущей и инвестиционной деятельности, учетная политика, политика организации оперативного, тактического и стратегического управления по стратегиям формирования данного хозяйствующего субъекта.

Пользуясь приемами предварительного наблюдения и осмотра объектов контроля можно выявить информацию об организации работ, размерах хозяйствующего субъекта, состоянии его бухгалтерского учета, производства и хозяйственного механизма в целом.

Таблица 3.12 - Предварительный обзор и определение процедур внутрихозяйственного контроля деятельности сельскохозяйственных организаций

|  |  |
| --- | --- |
| Обзорные мероприятия | Процедуры внутрихозяйственного контроля |
| 1 | 2 |
| 1.Количество ревизоров-контролеров. | 1.1. Определение состава полностью укомплектованной группы ревизоров-контролеров для проведения контроля. |
| 2.Изучение деятельности организации и ее информационных систем. | 2.1.Отраслевых и технологических особенностей.  2.2. Экономических, экологических и других условий. 2.3.Расположение основных подразделений и других структурных единиц.  2.4. Размеров организации, состава источников финансирования ее текущей и инвестиционной деятельности, состояние системы бухгалтерского учета и информационного механизма управления. |
| 3. Проведение аналитических процедур деятельности организации (тестирование и анализ производства). | 3.1. Для выявления «сильных» и «слабых» сторон производственной деятельности организации.  3.2. Факторный анализ показателей производственной деятельности (затрат, выпуска продукции и результатов ее сбыта)  3.3. Анализ результатов производства продукции организации.  3.4.Сопоставление остатков на счетах 20;23;43 и др. в главной книге с данными бухгалтерского учета. |
| 4.Исследование системы управления организации и ее структурных подразделений основных и вспомогательных производств. | 4.1.Изучение состояния структуры управления производством, выполняемых его функций и используемых методов.  4.2. Изучение уровня развития организационных форм производства, труда и его оплаты. |
| 5. Установление объектов контроля в производственной деятельности. | 5.1. Установление объектов контроля, требующих сплошной проверки.  5.2. Определение объектов контроля, требующих выборочной проверки. |
| 6. Оценка риска внутрихозяйственногоконтроля. | 6.1. Оценка среднеарифметического риска отдельныхкомпонентов общего риска внутрихозяйственного контроля.  6.2. Оценка общего риска внутрихозяйственногоконтроля дляэффективного проведения проверки. |
| 7. Планирование внутрихозяйственногоконтроля. | 7.1. Разработка общего контроля.  7.2.Разработка программ внутрихозяйственного контроля. |
| 8. Сбор информации посредствам проверки хозяйственных операций, активов и обязательств. Оформление результатов контроля. | 8.1. Приемы: пересчет, осмотр, обследование,подтверждение, устный опрос, документальная проверка,сканирование, аналитические процедуры и др.  8.2. Сбор информации по направлениям проверки: реальность, периодизация, полнота, права и обязательства, оценка и распространение, предъявление и раскрытие, соответствие законам.  8.3. Оформление результатов проверки в виде актов, справок, заключений. |

В ходе предварительного осмотра, для получения нужной информации о состоянии учетно-аналитического механизма организации, можно применять устное или письменное тестирование, для выявления слабых и сильных мест. Кроме того, нужно применять и другие процедуры предварительного обзора.

Полученная в ходе предварительного обзора организации информация, способствует выявлению существенных проблем и оценке различных аспектов эффективности проверки, работникам внутрихозяйственного контроля.

Методику внутрихозяйственном контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства можно представить в виде схемы, приведенной на рисунке3.3.

Оценка системы внутрихозяйственного контроля над учетом затрат

Планирование внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

Проверка документирования операций по учету затрат в молочном скотоводстве

Контроль обоснованности организации аналитического и синтетического учета затрат продукции молочного скотоводства

Анализ себестоимости продукции

Заключительная часть внутрихозяйственного контроля затрат

Рисунок 3.3 - Последовательность внутрихозяйственного контроля над затратамина производство продукции молочного скотоводства.

При внутрихозяйственном контроле следует иметь в виду, что учет затрат в молочном скотоводстве ведется по типовой номенклатуре статей, предусмотренной для животноводства:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- средства защиты животных;

- корма;

- сырье и материалы;

- работы и услуги;

- содержание основных средств;

- организация производства и управления;

- потери от падежа животных;

- страховые платежи;

- прочие затраты.

Прежде чем приступить к проведению процедур внутрихозяйственного контроля, необходимо, на наш взгляд, провести предварительный обзор для оценки слабых и сильных сторон самоконтроля (таблица 3.13).

Таблица 3.13 - Тест "Общая оценка уровня систем внутрихозяйственного контроля"

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса | Результат проверки на примере СПК «Колхоз Заря» | Выводы и решения |
| 1 | Проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений СПК «Колхоз Заря» | Осуществляется ежемесячный выборочный контроль по подразделениям организации | Результат удовлетворительный (эффективность ниже средней) |
| 2 | Производится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, нарядов и т.п. и используется ли она для выявления недостающих или фиктивных документов | Документы предварительно нумеруются в журнале накладных, их регистрация осуществляется во время проведения хозяйственной операции | Вероятность ошибок невелика (средний уровень эффективности) |
| 3 | Контролируется ли соответствие данных первичных документов (на отпуск материалов, учета труда) выходу продукции молочного скотоводства | Выборочно, один раз в полгода | Имеется вероятность ошибок и расхождений. Следует провести выборочную проверку |
| 4 | Установлены ли нормативные затраты и как проводится их просмотр | Установлены нормы затрат, которые пересматриваются ежемесячно | Вероятность ошибок невелика (средний уровень эффективности) |
| 5 | Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | Первичные документы по учету затрат сдаются в бухгалтерию на два дня позже | Существует вероятность искажения периодической отчетности из-за отсутствия данных (эффективность ниже средней) |

Для предварительной оценки систем внутрихозяйственного контроля и бухгалтерского учета целесообразно провести тестирование затрат на производство продукции молочного скотоводства (таблица 3.14).

Таблица 3.14 - Проверка состояния системы внутрихозяйственного контроля и бухгалтерского учета затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Примерный вопрос | Вариант примечания | Ответ |
| 1 | Автоматизация: подчинен ли ей процесс учета затрат на производство продукции молочного скотоводства? | Программа "1С: Предприятие-Сельхозпредприятие. ЕСХН" (версия 8.2) | Да |
| 2 | Документооборот: соблюдается ли его график в ходе учета затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства? | Вся документация по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства представляется в установленные сроки заведующими фермами. Например, акты на оприходование приплода животных и ведомости движения кормов - ежемесячно | Да |
| 3 | Первичная документация: оформлены ли без нарушения законодательства о бухгалтерском учете первичные учетные документы по учету затрат молочного скотоводства? | Не во всех документах указаны  реквизиты, наименование организации, отсутствуют подписи лиц, ответственных за их оформление | Да |
| 4 | Нормативы: существуют ли они по затратам на продукцию молочного скотоводства и соблюдаются ли они? | В организации установлены зоотехником нормы расхода кормов, нормативы на падеж животных | Да |
| 5 | Статьи и элементы: правильно ли классифицируются затраты на производство молочного скотоводства по элементам и статьям калькуляции? | Применяемая в организации классификация затрат соответствует учетной политике, расходы на производство продукции молочного скотоводства по элементам группируются как материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты | Нет |
| 6 | Сверка данных: сличаются ли периодически данные аналитического и синтетического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства? | Данные по синтетическому и аналитическому учету затрат сверяются регулярно при закрытии месяца | Да |

Следующим шагом ревизора является разработка общего плана и программы контроля, которая основывается на предварительных данных и результатах аналитических процедур.

В плане необходимо предусмотреть сроки проверки и подготовки обобщающего акта контроля, составить график проведения процедур.

Разработка программы внутрихозяйственного контроля затрат включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана (таблица3.10). Она является его развитием и представляет собой детальный перечень контрольно-ревизионных процедур, необходимых для практической реализации плана. Она служит также одновременно подробной инструкцией для ревизора и средством контроля за соблюдением сроков проверки.

Таким образом, при планировании внутрихозяйственного контроля затрат в СПК «Колхоз Заря» следует выделить следующие основные этапы: подготовка и составление общего плана внутрихозяйственного контроля; подготовка и составление программы внутрихозяйственного контроля.

Общий план по результатам внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» представлен в таблице 3.15.

Таблица 3.15 - Общий план по результатам внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| в СПК «Колхоз Заря | |  | |
| № | Планируемые виды работ (комплексы задач) | | Метод внутрихозяйственного контроля | |
| 1 | Контроль обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции | | Тестирование, отслеживание, проверка | |
| 2 | Контроль правомерности включения расходов в состав затрат на производство продукции молочного скот оводства | | Инвентаризация, пересчет, анализ, документальная проверка | |
| 3 | Проверка учета затрат по статьям калькуляции в молочном скотоводстве | | Анализ, инвентаризация, пересчет, оценка, арифметическая проверка | |
| 4 | Проверка кормовой базы, рациона, сводного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства | | Сверка, встречная проверка, анализ, пересчет | |

Перед выездом на проверяемое хозяйство ревизоры должны провести подготовительные мероприятия, связанные с изучением данного СПК, подготовкой плана и программы проведения внутрихозяйственного контроля и предварительной подготовки необходимых ревизионных материалов.

На основе задач, поставленных перед данной ревизией, и ознакомления с материалами, характеризующими хозяйственно-финансовую деятельность проверяемого хозяйства, руководитель ревизионной группы составляет план внутрихозяйственного контроля, которая затем утверждается руководителем органа, назначившего данную ревизию.

План внутрихозяйственного контроля представляет собой рабочий документ ревизионной группы. В соответствии с этим планом выполняется весь комплекс контрольно - ревизионных работ, связанных с осуществлением данной ревизии.

Исходя из плана внутрихозяйственного контроля, разрабатывается программа ее проведения. Программа по результатам внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» представлен в таблице 3.16.

Приведенные общий план и программа проверки используются длясоставления общего календарного плана и программы работ в целом по внутрихозяйственному контролю в СПК «Колхоз Заря».

Таким образом, разработанный и организованный план и программа планирования внутрихозяйственного контроля затрат охватывает все этапы включения затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Таблица 3.16 – Программа по результатам внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочногоскотоводства в СПК «Колхоз Заря»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Планируемые виды работ (комплексы задач) | Действия контролера-ревизора | Памятка контролеру-ревизору | Источники информации |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Внутрихозяйственный контроль обоснованности используемых методов учета затрат на производство продукции молочного скотоводства | | | | |
| 1.1 | Контроль правильности выбора объектов  учета затрат на производство | Тестирование правильности выбора объектов учета затрат | Объекты учета затрат на производство: организация в целом, ее производства, место возникновения затрат продукции молочного скотоводства  Группа животных –основное молочное стадо | Устав, приказы, структуры схемы организации |
| 1.2 | Контроль соблюдения выбранного метода учета затрат на производство | Тестирование правильности выбора объектов учета затрат | Объекты учета затрат на производство: организация в целом, ее производства, место возникновения затрат продукции молочного скотоводства | Учетная политика, машинограммы, расчеты |
| 1.3 | Группировка затрат в молочном скотоводстве для ведения учета и контроля: по элементам затрат, согласно статьям калькуляции, по прочим признакам | Контроль правомерности статей затрат в молочном скотоводстве и элементов затрат | Перечень статей затрат регламентируется в соответствии с [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/ref=17ABFFF779FC2472CFD659707AA2445AEE97EFEF4528A173F706C266E2AA2A65759F40DAB18D582Ag1MBN) организацией самостоятельно на основании учетной политики, должен соответствовать отраслевым нормативным актам по учету затрат | Приказы по учетной политике |
| 1. Контроль правомерности включения расходов в состав затрат на производство продукции молочного скотоводства | | | | |
| 2.1 | Контроль состава расходов по элементам затрат молочного скотоводства | Контроль правомерности включения расходов организации в молочном скотоводство в состав затрат на производство | Условия признания расходов в бухгалтерском учете: расходы молочного скотоводства производятся в соответствии требованиями законодательных и нормативных актов; расходы молочного скотоводства подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расходов (денежной, натуральной или иной); расходы молочного скотоводства признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место | Ведомость расчета амортизации (ф. № 59), отчет об использовании электроэнергии (ф. № 127), ведомость учета затрат на производство (ф.№ В-3) |
| 2.2 | Контроль состава расходов для целей налогообложения | Проверка правильности учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в целях налогообложения | Экономическое обоснование: расходы молочного скотоводства должны быть выражены в денежной оценке, документально подтверждены, направлены на получение организацией дохода; доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты | Регистры 1С, регистры налогового учета, налоговые декларации |
| 2.3 | Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат | Изучение оформления первичных учетных документов по учету затрат молочного скотоводства | Эффективность контроля: необходимо изучение перечня первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства, срокам их представления, проверке наличия приказа директора об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов | Регистры 1С, лимитно-заборные карты, требования накладные |
| 3. Внутрихозяйственный контроль учета затрат в молочном скотоводстве по статьям калькуляции | | | | |
| 3.1 | Контроль основных затрат и их распределения по объектам калькулирования, в том числе на прямые и косвенные основные расходы | Контроль правомерности и правильности включения расходов в молочном скотоводстве в состав основных затрат | Распределение затрат: основные расходы на молочное скотоводство могут распределяться по видам продукции как прямым, так и косвенным путем. При косвенном распределении следует установить обоснованность метода распределения расходов в учетной политике организации, проверить правильность применения базы распределения, провести арифметическую проверку расчетов распределения затрат по видам продукции | Регистры 1С, лимитно-заборные карты, требования накладные |
| 3.2 | Контроль накладных расходов в молочном скотоводстве и методов их списания по общепроизводственным, общехозяйственным расходам | Изучение правомерности отнесения расходов в молочном скотоводстве к общепроизводственным (общехозяйственным) и распределения их по объектам калькулирования | Способ распределения расходов: выбранный вариант должен соответствовать конкретным условиям работы сельскохозяйственной организации, при этом арифметический контроль распределения расходов в молочном скотоводстве и правильность отражения списания этих расходов в учетных регистрах являются неотъемлемыми частями проверки | Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат |
| * + 1. Проверка правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | | | | |
| 4.1 | Контроль учета затрат, включаемых в себестоимость продукции молочного скотоводства | Изучение оформления первичных учетных документов по учету затрат молочного скотоводства, тестирование правильности выбора объектов учета затрат | Объекты учета затрат на производство: организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции мясного скотоводства | Учетная политика |
| 4.2 | Контроль правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | Документальная обоснованность каждого вида и элемента затрат молочного скотоводства, в том числе арифметический и формальный контроль | Эффективность контроля: необходимо изучение перечня первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства, срокам их представления, проверке наличия приказа директора об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов | Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат |
| * + 1. Внутрихозяйственный контроль сводного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства | | | | |
| 5.1 | Проверка организации аналитического учета затрат на производство молочной продукции | Изучение организации аналитического учета названных затрат | Регистры аналитического учета: сверка взаимно корреспондирующих счетов; арифметический контроль итоговых записей в регистрах; контроль ведомостей аналитического учета затрат в молочном скотоводстве в разрезе калькуляционных статей | Регистры 1С,Журнал учета  надоя молока[(форма N СП-21)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/?frame=35#p7166), Ведомость движения молока (форма [N СП-23).](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/?frame=42#p8549) |
| 5.2 | Проверка организации синтетического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства (корреспонденций по счетам затрат), взаимная сверка регистров синтетического и аналитического учета | Контроль тождественности остатков и оборотов по счетам главной книги и регистров синтетического учета | Последовательность проверки: контроль каждого раздела журнала-ордера (ведомости) по субсчету 20.2 "Основное стадо", сч. 11 "Животные на выращивании и откорме"; проверка правильности свода затрат по всем производственным счетам, расчет затрат по экономическим элементам, правильность исчисления себестоимости всей продукции молочного скотоводства по статьям калькуляции | Регистры 1С |
| 5.3 | Раскрытие информации о затратах на производство продукции молочного скотоводства в бухгалтерской отчетности: подтверждение данных бухгалтерского баланса | Проверка тождественности показателей бухгалтерского баланса и оборотной ведомости (главной книги) | Исходная информация: для проверки состава затрат молочного скотоводства по элементам, отраженным в разделе "Расходы по обычным видам деятельности (по элементам)", служат показатели журнала-ордера (ведомости) по субсчету 20.2 "Основное стадо" | Регистры 1С, Главная книга, ОСВ |

Система внутреннего контроля в организации, занимающейся животноводством, представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности [[4](#P622), [17](#P635)].

Животноводство оказывает большое влияние не только на сельское хозяйство, но и на экономику всей страны, поэтому производство продукции молочного скотоводства имеет большое значение. Доминирующей отраслью животноводства является скотоводство. Крупный рогатый скот дает более 99% молока и около 50% говядины, входящих в число основных продуктов питания.

Важнейшим фактором успешного производства в молочном скотоводстве является правильный подбор породы крупного рогатого скота, создание сбалансированной и организованной кормовой базы. В зависимости от направления скотоводства и продуктивности все породы крупного рогатого скота подразделяют на специализированные молочные (черно-пестрая, холмогорская, голштинская, красная степная, тагильская, ярославская и др.).

Согласно программе внутрихозяйственного контролязатрат, на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» при проведении внутрихозяйственной проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства использовались следующие процедуры: документальная и арифметическая проверка, пересчет, наблюдение, запрос, подтверждение, инспектирование, прослеживание, проверка на соответствие данных различных источников учетной информации, в том числе проверка корреспонденций счетов. Остановимся подробнее на процедурах, с помощью которых удалось выявить нарушения в методологии учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря».

В течение года затраты молочного скотоводства, как правило, отражаются отдельно по каждой учетной группе животных. Учет проводится на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Поэтому в сельскохозяйственной организации следует выборочно проверить:

- качество документации (учетных листов, накладных, актов на расход материалов, медикаментов и пр.) 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 группам).

Особенности сельского хозяйства требуют должного внимания к ведению учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, выявлению необоснованных отклонений фактических затрат от установленных нормативов. Следовательно, нужно применять такую номенклатуру статей учета затрат, которая по составу, последовательности построения и структуре отвечала бы всем упомянутым требованиям, а также принципам модели управления производством: «затраты – выпуск - результат» (таблица 3.12). Показанный перечень статей затрат легко приспосабливается к построению учета затрат и их обобщению по технологическим переделам, циклам и периодам производства, видам и группам сельскохозяйственных культур и животных, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства.

Таблица 3.17 - Номенклатура статей учета затрат в молочном скотоводстве в сельском хозяйстве

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей затрат | Учет и контроль затрат и исчисление себестоимости | |
|  | По  переменным  издержкам | По полным производственным издержкам |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Оплата труда основных работников | + | + |
| 2. | Натуральная оплата труда работников | + | + |
| 3. | Корма, семена | + | + |
| 4. | Средства защиты животных и растений | + | + |
| 5. | Удобрения:  а)органические  б)минеральные | + + | + + |
| 6. | Работы и услуги:  а)автотранспорта  б)машино-тракторного парка  в)водоснабжение  г)теплоснабжение и др.  д)услуги сторонних организаций | + + + + + | + + + + + |
| 7. | Затраты на содержание основных средств:  а)затраты на ремонт основных средств  б)амортизация основных средств | + + | + + |
| 8. | Непроизводственные расходы | + | + |
| 9. | Резервы и прочие затраты | + | + |
| 10. | Общебригадные (фермерские,цеховые) расходы | + | + |
| 11. | Расходы по страхованию | - | + |
| 12. | Общеотраслевые расходы | - | + |
| 13. | Общехозяйственные расходы | - | + |

Таким образом, данная номенклатура статей позволяет внедрить систему учета затрат «директ-костинг», «стандарт – кост», вести традиционную систему учета затрат, исчислять неполную или полную производственную себестоимость. Она полностью приспособлена к автоматизации обработки учетной информации, разрешает вести обособленно или в единой системе учет переменных и полных производственных затрат, образовывает условия контроля и анализа окупаемости издержек производства переменным и прямым затратам на любой период производственного цикла и места его исполнения.

Оперативному предотвращению необоснованных, непроизводственных затрат в сельском хозяйстве содействует введение нормативного метода учета затрат. Сочетание нормативного метода учета с пофазным или попередельным методом и системой учета переменных затрат (директ – костинг) разрешает вырабатывать структуру результативного управленческого учета в сельскохозяйственной организации.

При этом следует учесть требования, предъявленные к управленческому учету затрат производства и выхода продукции молочного скотоводства сельского хозяйства:

-полнота - отображение в управленческом учете всех операций, касающихся процесса производства;

-своевременность – своевременное отображение фактов хозяйственной жизни в управленческом учете;

-непротиворечивость - показатели аналитического учета должны быть тождественны оборотам и остаткам по счетам управленческого учета затрат;

-рациональность - целесообразное ведение управленческого учета, отталкиваясь из обстоятельств хозяйственной деятельности, особенностей процессов производства и их величины;

-сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей-необходима прежде всего для контроля за выполнением планов, прогнозов, бюджетов, заказов;

-достоверность данных управленческого учета - обеспечивается документированием хозяйственных фактов, стоимость оценки биологических активов и материальных затрат;

-оперативность учета - своевременное представление информации управленческому аппарату управления для принятия управленческих решений и регулирования хозяйственных процессов;

-простота - заключается в том, что информация управленческого учета должна быть максимально доступной всем пользователям;

-экономичность – означает, что затраты на внедрение управленческого учета и на получение информации должны окупаться полезностью этой информации в системе управления производственным процессом, то есть получением управленческого продукта;

-приоритет содержания над формой - проведение в управленческом учете хозяйственных операций исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Из всей проведенной работы по развитию управленческого учета и внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства можно сделать следующие общие выводы и предложения.

1. Процесс сельскохозяйственного производства, по мнению автора, состоит из двух взаимосвязанных циклов, к которым относятся цикл формирования затрат и цикл выпуска (выхода) продукции. В цикле формирования затрат происходит трансформация всех элементов процесса производства (стоимости потребленных средств труда, предметов труда и затрат живого труда) в производственные затраты, а в цикле выпуска (выхода) продукции – овеществление этих затрат в виде полученной сельскохозяйственной продукции. Другими словами, в указанных циклах происходит превращение потребительской стоимости и стоимости потребленных ресурсов в процессе производства в новую потребительскую стоимость и стоимость, воплощенную во вновь созданную сельскохозяйственную продукцию. Отсюда следует, что стадия процесса производства носит двойственный характер, следствием чего является необходимость относительной дифференциации в управленческом учете отражения операций цикла формирования затрат и цикла выпуска (выхода) продукции для более обоснованного формирования себестоимости полученной продукции, а также контроля и анализа окупаемости (возмещения) авансированного капитала (затрат на производство) стоимостью этой продукции и финансовых результатов от ее продажи.
2. Проблемным вопросом до настоящего времени остается неоднозначное толкование в экономической литературе учеными-экономистами понятия терминов «издержки производства», «затраты производства». По мнению автора, понятие «издержки производства» не встречаются в практике учета и экономической работы организаций. Оно является теоретической категорией и возникновение данного термина в экономической теории связано сраскрытием действия закона стоимости, по которому любой продукт человеческого труда считается товаром, если имеет стоимость, потребительскую и меновую. При этом в теоретическом плане под стоимостью на уровне конкретной организации следует понимать совокупность необходимых затрат овеществленного и живого труда на производство продукции в рабочем времени. Эти затраты овеществленного и живого труда в рабочем времени (в теоретическом плане) и должны называться издержками производства. Затраты же производства, в отличие от их теоретического представления, как издержки, являются элементами практического процесса производства продукции (работ, услуг) конкретной организации и объектами ее управленческого учета в денежном выражении за определенный период времени. Затраты на производство продукции формируют в управленческом учете ее себестоимость, которая калькулируется по состоянию на конец каждого отчетного периода.
3. Анализ состояния и тенденций развития сельского хозяйства Удмуртской Республики показал, что за последние пять лет наблюдается увеличение валовых объемов производства молочной продукции счет роста урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности сельскохозяйственных животных. Постепенно от продажи сельскохозяйственной продукции организации получают прибыль. В сельскохозяйственных организациях республики улучшаются показатели эффективности использования активов и трудовых ресурсов, а также собственного капитала. Все эти тенденции постепенного повышения эффективности сельскохозяйственного производства связаны с обновлением средств производства, увеличением инвестиций в основной капитал организаций, проведением некоторых мероприятий по модернизации, интенсификации сельскохозяйственного производства, использованием более прогрессивных технологий производства продукции и т.д. Вместе с тем, в сельскохозяйственных организациях за последние пять лет наблюдается существенный недостаток собственных оборотных средств, что отрицательно сказывается на их финансовом состоянии, а также в хозяйствах растет себестоимость основных видов продукции сельскохозяйственного производства. На основании комплексного анализа отрасли сельского хозяйства и деятельности сельскохозяйственных организаций можно сделать вывод о том, что для существенного повышения эффективности сельскохозяйственного производства следует по-новому подходить к организации управления производством, рационализации его основных функций: управленческого учета, управленческого контроля, анализа, планирования. Особое внимание необходимо уделить вопросам проектирования, внедрения и организации надлежащего управленческого учета и контроля затрат на производство продукции, учета и контроля выхода продукции, анализа и оценки эффективности использования ресурсов, контроля и анализа результатов сельскохозяйственного производства. Исходя из всего этого, определены основные направления развития управленческого учета и контроля сельскохозяйственного производства: развитие теоретических положений управленческого учета и контроля сельскохозяйственного производства; разработка методической базы управленческого учета, контроля и анализа сельскохозяйственного производства идр.
4. Деятельность СПК «Колхоз Заря» отвечает требованиям нормативно- правовых документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета в организациях. В целом первичный, аналитический и синтетический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» ведется правильно, но для того чтобы учет был на должном уровне организации необходимо устранить недостатки и более ответственно относиться к первичному учету затрат, так как большинство ошибок совершается именно при заполнении первичных документов, а также при нарушении графика документооборота.
5. В организации используются первичные документы собственной разработки (справки бухгалтерии, группировочная ведомость по молоку, машинограммы). Чтобы эти документы приобрели юридическую силу, необходимо отметить их применение в графике документооборота СПК «Колхоз Заря». Рекомендуем пополнить критерии в графике документооборота для предотвращения ошибок, некорректного заполнения первичных документов работниками, служащими организации и правильного обращения документов в СПК. Дополнительными критериями могут стать следующие: выполнение работы в момент составления документа, кто подписывает документ, выполняемые работы в бухгалтерии организации и какие регистры (№ формы) составляются на основании документа.
6. Бухгалтерам СПК «Колхоз Заря» рекомендуем внедрить новую систему формирования неполной себестоимости «Директ-Костинг». Суть ее заключается в то, что в себестоимость включаются лишь переменные затраты на производство, а постоянные без распределения списываются в конце периода непосредственно на финансовый результат. Данная система, была подробна рассмотрела в 3 главе нашей работы, и ориентирована на оперативное управление. Она позволит анализировать маржинальный доход, определять себестоимость продукции за любой период времени, оптимизировать порог рентабельности. «Директ-Костинг» позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям. Например, можно выявить изделия с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий. Система обеспечивает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющееся условия рынка.
7. Прогрессивным способом внедрения управленческого учета в СПК «Колхоз Заря» будет организация учета затрат на производство (в частности, продукции молочного скотоводства) в двух системах счетов: финансового и управленческого учета одновременно (с использованием так называемых «счетов-экранов») рассмотренный нами в 3 главе выпускной квалификационной работы. Это позволит поддерживать необходимый для анализа себестоимости продукции уровень аналитичности данных (если в системе финансового учета приводится, к примеру, бухгалтерская запись на сумму заработной платы по основному производству в целом, то система счетов управленческого учета позволит разбить эту сумму по подразделениям основного производства и так далее).
8. Для совершенствования учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в хозяйстве необходимо:

- своевременно составлять первичные документы;

- все бланки документов использовать по назначению;

- устранить ошибки технического характера, внимательно вносить описи из первичных документов в регистры;

- усилить личную и коллективную ответственность и материально заинтересовать работников организации.

1. Таким образом, внутрихозяйственный контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства необходимо усовершенствовать. В первую очередь необходимо устранить нарушения, выявленные при контроле. А также более детально планировать проведение контроля и изучать причины этих нарушений, чтобы в будущем их избежать. Для совершенствования контроля учета затрат на производство необходимо к каждому этапу проверки подходить ответственно. Уровень организации и осуществления внутреннего контроля находится на низком уровне. Недостатком ведения бухгалтерского учета в производственных подразделениях СПК «Колхоз Заря» можно назвать неполную автоматизацию документооборота. Это снижает скорость обработки информации, то есть негативно сказывается на принятии управленческих решений, а, следовательно, и на процессе воспроизводства. В связи с этим дадим рекомендацию по совершенствованию внутрихозяйственного контроля учета затрат на производстве СПК «Колхоз Заря» - необходима наиболее полная автоматизация учета, отказ от заполнения форм некоторых документов вручную, установление удаленной локальной сети ПК в производственных подразделениях (складах). Это гарантия оперативности обработки бухгалтерской информации и предоставления отчетов внешним и внутренним пользователям хозяйства.
2. В хозяйстве нет постоянно действующей инвентаризационной комиссии, формируется она только перед началом инвентаризации. Инвентаризация в хозяйстве проводится только в конце года. Необходимо разрабатывать план проведения инвентаризации. Проведение контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства производится в четыре этапа: ревизии учредительных документов, ревизия первичных документов, ревизия аналитического и синтетического учета затрат на производство. Надо обязательно сочетать контрольные инвентаризации документов и записей складского и бухгалтерского учета, а также проверки документов. Все это вместе создает надежную основу для рационального использования материалов в производстве. В частности, нами был подробно рассмотрен рацион кормов в хозяйстве и в целом по хозяйству прослеживается низкая обеспеченность сочными кормами. Для получения более высоких результатов необходимо улучшить качество кормов и сбалансированность рационов, увеличить урожайность культур, соблюдать технологию кормления и использовать в кормлении балансирующие добавки. Устранение выявленных недостатков в учете затрат и исчислении себестоимости продукции, и применение предложенных нами мероприятий по совершенствованию учета будут способствовать развитию управленческого учета в хозяйстве, необходимой информационной базы для принятия руководством объективных и верных управленческих решений. Для того чтобы бухгалтерский учет и внутрихозяйственный контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Колхоз Заря» был на должном уровне в первую очередь необходимо устранить перечисленные недостатки, соблюдать график документооборота, правильно организовать складские хозяйство, своевременное и полное ведение синтетического и аналитического учета.
3. При организации учета по центрам ответственности важное значение имеет разработка методологии трансфертного ценообразования, как инстру­мента оценки деятельности центров ответственности и трудовых коллективов подразделений сельскохозяйственных экономических субъектов. Внутрихозяй­ственные трансфертные (договорные) цены должны быть выше технологиче­ской (фермской, бригадной, цеховой) себестоимости продукции и ниже ее це­ны продажи на сторону. При их разработке необходимо учитывать уровень или сумму переменных, условно-переменных и постоянных затрат подразделения (центра), долю постоянных расходов организации, относящихся к подразделе­нию по расчету (в зависимости от выбранной модели формирования себестои­мости - полной или переменной). Использование предлагаемых моделей трансфертных цен позволяет оценить по этим центрам уровень рентабельности производимых видов продукции, окупаемость переменных затрат доходом (продукцией) подразделения и вклад его в конечные результаты в целом по ор­ганизации; планировать объемы производства с учетом имеющихся ресурсов (средств производства, труда) и устанавливать оптимальные пределы реализа­ционных цен на продукцию.
4. Важное значение при формировании достоверной фактической себе­стоимости продукции молочного скотоводства имеет правильная стоимостная оценка входящих в нее элементов затрат. В разных состояниях и условиях ры­ночной экономики в сельском хозяйстве для оценки материальных затрат, в том числе кормов собственного производства, можно использовать как историче­скую оценку (по себестоимости), так и приемлемые стоимостные оценки, кото­рые в управленческом учете обладают большой релевантностью, надежностью, сравнимостью и смыслом для управления затратами. Кроме того, позволяют в условиях инфляции или падения цен обоснованно измерять издержки произ­водства и предполагаемые к получению в будущем доходов от использования указанных биологических активов. Показателями приемлемой стоимости (оценки) затрат на корма в сельском хозяйстве могут быть: а) средняя рыноч­ная стоимость; б) себестоимость, скорректированная на коэффициент инфляции (роста цен) или снижения цен; в) себестоимость в продажной цене (расчетная себестоимость); г) фактическая себестоимость, нормативная (плановая себестоимость); д) цена возможной продажи; е) стоимость замещения; ж) равновес­ная цена (стоимость); з) трансфертная (планово-учетная) цена.Такой подход к оценке кормов и ведению учета позволяет определять се­бестоимость продукции молочного скотоводства исходя из фактических затрат периодически. При этом потенциальный доход зачисляется в прочие доходы только после его юридического подтверждения, а потенциальный убыток - ко­гда он возник. Научного обоснования и решения требуют также проблемы оценки услуг собственных вспомогательных производств, дискуссионный во­прос по поводу амортизации стоимости коров в процессе их эксплуатации, уче­та прироста коров и другие. Указанные проблемы являются предметом даль­нейшего осмысления, научного исследования и практического решения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Агапцов С. А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства. – М.: Финансовый контроль, 2004.с.264
2. Адамов Н. А. Субъекты и объекты внутрихозяйственного контроля при подрядном строительстве. «Строительство: налогообложение, бухгалтерский учет», №4 - 2005г, с.28
3. Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит ЮНИТИ, 1995. 398 с.
4. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие- 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Издательство «Дело и серсис», 2003,-464с.
5. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учеб. пособие / Р. А. Алборов. - 3-е изд. - М. : Дело и сервис, 2004. - 463 с.
6. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика).-М.: Дело и сервис, 2005г.-250с.
7. Алборов Р. А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве/ Р. А. Алборов.- М.: Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2003,-230с.
8. Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета/Р.А. Алборов.- М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002.-288с.
9. Алборов Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета.- М.: КноРус, 2006г. - 344 с.
10. Алборов Р. А., Бодриков В. В., Бодрикова С. В., Камышев А. Л. Организация внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственным производством.- Ижевск, 2008 с.160
11. Алборов Р.А. Совершенствование управленческого учета в системе внутреннего управления сельскохозяйственным производством // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. N 2. С. 46 - 50.
12. Алборов Р.А., Балашова Н.Н., Бычков М.Ф. Организационно-методические основы внутреннего контроля деятельности предприятий АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2013. N 7. С. 36 - 38.
13. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях. Ижевск: Удмуртский университет, 2013. 108 с.
14. Алборов Р.А., Концевая С.М. Экспресс-аудит достоверности данных бухгалтерского учета // Финансовый менеджмент. 2011. N 4. С. 136 - 143.
15. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. [Предпосылки и моделирование развития управленческого учета](consultantplus://offline/ref=06515D5CFE72C12D0CFA54DB19CB1AD4500CE464C9CD1B2401C608D9cA0AM) в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2015. N 15. С. 37 - 51.
16. Алборов Р.А., Концевая С.М., Лубова Т.Н., Остаев Г.Я. Управленческий аудит затрат в кормопроизводстве / Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления: М-лы Всерос. науч.-произв. конф. Ижевск: Ижевская ГСХА, 2006. С. 53 - 57.
17. Алборов Р.А., Концевая С.М., Остаев Г.Я. Моделирование управленческого учета и контроля затрат в кормопроизводстве // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2006. N 1. С. 49 - 54.
18. Алборов Р.А., Хорохордин Д.Н., Шугушев Х.М. Методологические положения развития аудита // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2004. N 2. С. 34 - 36.
19. Алборов, Р. А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля (аудита) / Р. А. Алборов, С. М. Концевая, Н. Н. Хорохордин // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. - 2005. - № 1 (4). - С. 40-41.
20. Андреев В. Д., С. В. Черемшанов. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. с. 279
21. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер. с англ.; гл. ред. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995. 560 с.
22. Аренс Э., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 2001 с.550
23. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет. 3-е изд. Пер с англ. М.: Вильямс, 2005. 874 с.
24. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/ Под  
    ред. проф..- М.: Вузовский учебник, 2003.-525с.
25. Бадмаев Ч.А., Бадмаева Е.А. Экономическая природа производственных затрат // Аграрная наука. 2011. N 6. С. 4 - 5.
26. Баранов, М. А. Контроль и ревизия. / М. А. Баранов - М.: ИНФРА – М.2005. с.547
27. Бартенева С.С. Анализ научных представлений о категории "себестоимость" в экономической среде // Наука и современность. 2010. N 3-3. С. 72 - 76.
28. Безруких П. С., Ивашкевич В. Б., Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебник/ П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков и др.; Под. ред. П. С. Безруких.-2-е изд. перер. и доп. М.:Бухгалтерский учет, 1996, с. 576
29. Белобженский И. А Бухгалтерский учет и внутренний аудит. В 2 частях: ч2/ И. А Белобженский М.: Бухгалтерский учет, 2009.-128с
30. Белов Н. Г. Актуальные вопросы развития ревизионных союзов в  
    системе сельскохозяйственной кооперации – Экономика  
    сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №6-2008, с.46
31. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. – 4-е изд.,перераб. и доп.- М.: финансы и статистика, 2007, с. 392
32. Белуха Н. Т. "Теория финансово - хозяйственного контроля" К.:  
    Финансы, 1990 .с 368
33. Бобкова Е.В., Хоружий Л.И. [Аудит затрат на производство в сельском хозяйстве](consultantplus://offline/ref=10CC52A77060B64229BF6CDF6BD03CC7C180A048DD923B755C7A6010N0cEL) // Аудиторские ведомости. 2006. N 9. С. 30 - 39.
34. Богатая И. Н. Аудит для студентов вузов / Богатая И. Н- Ростов н/Д: Феникс, 2004,с.256
35. Богатая И. Н. Аудит: Учебное пособие/ Богатая И. Н., Н. Н. Хахонова,-  
    М.: Феникс, 2003, с. 608
36. Борискина И. П., Н. В Лясковская «Бухгалтерский учет». Учебное пособие. Изд.: Тула: НОО ВПО НП «ТИЭИ» 2008, с.173
37. Бородина В. В., Родионова Н. П.Теория бухгалтерского учета. Инфра-М, 2010, с.128
38. Бровкина Н. Д. Контроль и ревизия: учебное пособие/ Н. Д. Бровкина; Под ред. М. В. Мельник.- М.:Экономистъ, 2007, с.253
39. Булыга Р.П. [Становление и развитие стратегического аудита](consultantplus://offline/ref=10CC52A77060B64229BF6CDF6BD03CC7C486A940DE9C667F54236C1209N3c5L) // Аудитор. 2014. N 4. С. 10 - 17.
40. Бурцев В. В Построение современной системы государственного финансового контроля в свете необходимости укрепления Российской государственности. Менеджмент в России и за рубежом №2-2001
41. Бурцев В. В. Государственный и финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг 2004, с.86-89
42. Бурцев В. В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации/ В. В. Бурцев// Аудит и налогообложение.-2004,-№1, с.87
43. Бурцев В.В. Проблемы организации внутреннего контроля в коммерческой фирме // Аудитор. 2006. N 7. С. 27 - 34.
44. Бычков М. Ф. Основы организации управленческого учета затрат по  
    центрам ответственности. 2008-№7, с.66
45. Бычков М.Ф., Балашова Н.Н., Алборов Р.А. Организационно-методические основы внутреннего контроля деятельности предприятий АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2013. N 7. С. 36 - 38.
46. Васильева Л. С. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие/ Л. С. Васильева, Д. И. Ряховская, М. В. Петровская, М.: Эксмо, 2007,с.364 53.Валуев Б. И., Горлова Л. П., Муравская В. В. Контроль в системе внутри­производственного хозрасчета/ Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. В. Муравская и др. М.: Финансы и статистика, 2001.-239с.
47. Вахрушин М. А Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие//6-е изд., испр. - М.: Омега-Л, 2007, с.582
48. Вахрушина М.А. [Проблемы и перспективы развития](consultantplus://offline/ref=AD26BBEDFDA7CADEBC9C1C4E903E4373378BE54B91D899CFD3C69CAA16tAO5M) российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 33. С. 12 - 23.
49. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета. Москва, 2002. 405 с.
50. Веснин В. Р. Менеджмент: учебник-3-е изд., перер. и доп.-М.;  
    Проспект,2008-512с.
51. Волошин Д.А., Суйц В.П. Аудит эффективности бизнес-процессов как инструмент контроля // Проблемы теории и практики управления. 2014. N 6. С. 100 - 107.
52. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы  
    теории и практики. – М.: Финансовый контроль, 2005, с.432
53. Воропаев Ю. Н. Оценка внутреннего контроля/ Воропаев Ю.Н// Бухгалтерский учет.-2003 №9
54. Воропаев Ю. Н. Система внутреннего контроля организации. Бухгалтерский учет. 2003. N 9.
55. Врублевский Н.Д. Калькуляционный учет себестоимости продукции комплексных производств // Бухгалтерский учет. 2014. N 4. С. 69 - 78.
56. Гаррисон Р., Норин Р., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е изд. / Пер. с англ. / Под ред. М.А. Карлика. СПб.: Питер, 2010. 592 с.
57. Глухов В. В Менеджмент уч. Изд. –Глухов В.В/ 3-е изд. - СПб: Питер, 2008, с.608
58. [Говдя В. В.](http://ej.kubagro.ru/a/viewaut.asp?id=106), [Ремезков А. А.](http://ej.kubagro.ru/a/viewaut.asp?id=105), [Овсиенко Е. М.](http://ej.kubagro.ru/a/viewaut.asp?id=3961)[Контроллинг материально-производственных запасов и готовой продукции](http://ej.kubagro.ru/get.asp?id=4078&t=0) / Научный журнал КубГау № 101 (07), 2014
59. [Гольдштейн](http://www.tsure.ru/University/Faculties/Femp/KMEIM/about/person/goldshtein.htm) Г. Я. [Основы менеджмента](http://www.aup.ru/books/m26/). Учебное пособие: 2-е изд.,  
    перераб. и доп. - Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003. - 230с.
60. Горячих С. П. Особенности бухгалтерского и налогового учета  
    формирования резервов в сельскохозяйственных предприятиях. Экономикасельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №11-2014,-с.36
61. Грибанов А.А., Кудинова М.В. Соотношение между категориями "затраты" и "расходы" в бухгалтерском учете // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2010. N 2. С. 81 - 86.
62. Гришин Е. Ю. Финансовый контроль. Изд.: Камерон 2002, с. 235
63. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Финансовый контроль в обновленном бюджетном процессе // Финансы. 2006. N 5. С. 69 - 73.
64. Дружиловская Т.Ю. К вопросу о соотношении понятий "затраты" и "расходы" // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2007. N 2. С. 28 - 30.
65. Друкер П. Менеджмент / Пер. с англ. М.: Вильямс, 2010. 704 с.
66. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 655 с.
67. Елесеева О. В. Организация внутрихозяйственного контроля на  
    производственных предприятиях потребительской кооперации (на примерепроизводства колбасной продукции) Автореферат. дис. канд. эк. наук. Н.Новгород, 2005 ,-Библиогр.: с.17
68. Еремеев В. И., Константинович В. А., Гешель А. В. Управленческий учет – интегрированная внутрихозяйственная информационная система. АПК: экономика, управление М., № 1, 2009 г.
69. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. М.: Вершина, 2006. 208 с.
70. Журков Внутрихозяйственный контроль/ В. Ф. Журков// Бухгалтерский учет. 2002.№1,с.42-50
71. Зелеева О. Ю. Контроль и оценка устойчивости малых предприятий. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №12-2009,-с.55
72. Злобина О.О. Децентрализация системы управления производством в птицеводческих организациях // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, оптимизация. 2006. N 6. С. 20.
73. Зонова А. В., Горячих С. П. Практические рекомендации формирования учетной политики организаций. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №12,-2009,-с.46
74. Иванова В.И. Управленческий учет в России: проблемы и перспективы // Учет и статистика. 2010. N 18. С. 17 - 22.
75. Ивашкевич В.Б., Ермакова Н.А. Калькулирование полной стоимости продукции в международной практике учета // Бухгалтерский учет, 2002. N 18. С. 54.
76. Каверина О.Д., Лебедева П.М. Учет затрат и исчисление себестоимости: прошлое и настоящее // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2012. N 7. С. 46 - 55.
77. Каплан Р.С, Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: Олимп-Бизнес, 2003. 214 с.
78. Кеникстул В. И., Константинович В.А. Совершенствовать экономическую вертикаль управления агропромышленным комплексом. АПК: экономика, управление, № 7, 2008 г
79. Керимов В.Э. Механизм управления себестоимостью продукции в коммерческих организациях // Экономический анализ: теория и практика. 2003. N 6. С. 5.
80. Ковалев В. В Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика 1996, с.432
81. Кожинов В. Я. Бухгалтерский учет. / В.Я. Кожинов - М.: Экзамен, 2005,с.435
82. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет в организациях. Изд.-во: - М.: Финансы и статистика, 2003, с 752
83. Комышев А. Л. Основы документального обеспечения управления / А.Л Комышев- Ижевск Шеп («Колос»),2002, с.131
84. Концевая С. М., Ливенская Г. Н. Оценка эффективности деятельности центов ответственности в системе управления учета перерабатывающих организаций. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №3,-2010,-с.56
85. Концевой Г. Р. Совершенствование методики оценки и управленческого учета материальных и биологических затрат в сельском хозяйстве. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. № 1 -2015 с. 26
86. Коростылев Ю. В. Государственный финансовый контроль: проблемы и решения// Финансы.-1997.-№8
87. Кочерин Е. А. Основы государственного управленческого контроля. – М.:Информационно – Изд. дом «Филинъ»-2000, с.384
88. Кувалдина Т.Б. Затраты и расходы в учетной системе коммерческих организаций // Бухгалтерский учет. 2009. N 13. С. 70 - 73.
89. Кулинина Г. В. Внутренний контроль и аудит: Учеб. пособие. М.: Финансовая академия, 2000, с.88
90. Кутер М.М. О калькулировании себестоимости информационно-вычислительных услуг // Бухгалтерский учет. 1998. N 1. С. 17 - 20.
91. Кучерова Е.В., Овчинникова Д.С. К вопросу об использовании в бухгалтерском учете понятий "расходы", "затраты", "издержки" // Вестник Кузбасского государственного технического университета. 2013. N 3 (97). С. 160 - 162.
92. Литвак Б. Г. Практические знания по управлению. Мастер-класс- М.: Экономика, 2003, с.527
93. Лучкина А.А. Экономическая сущность категории "затраты", соотношение с понятиями "издержки" и "расходы" // Новый университет. Серия Экономика и право. 2014. N 4 (38). С. 76 - 81.
94. Мальцев Н. В. Программно-целевое управление аграрным сектором экономики: теория, методология, практика (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами –АПК и сельское хозяйство): автореферат. дис. канд. эк.наук Екатеринбург-2011.
95. Маренков Н. Л. Практика контроля и ревизия: учеб. пособие./ Н. Л.Маренков, Т. Н. Веселова.- М.: Кнорус, 2005, с.352 91.Маренков Н. Л. Ревизия и контроль / Н. Л. Маренков. – Ростов-на-Дону; М.: Феникс, 2004. – 416 с.
96. Международный [стандарт](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF5EFDC9ABF4C3F5C5115F970EE4O8F) финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (ред. от 11.06.2015) (введен в действие на территории РФ [Приказом](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF52F8CDAFF2C3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C5E0OCF) Минфина России от 25.11.2011 N 160н).
97. Международный [стандарт](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF5EF9CEABFDC3F5C5115F970EE4O8F) финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" (ред. от 26.08.2015) (введен в действие на территории РФ [Приказом](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF52F8CDAFF2C3F5C5115F970E485B1CE0201C84C7AD78C4E0O0F) Минфина России от 25.11.2011 N 160н). URL: https://www.consultant.ru (дата обращения: 25.03.2016).
98. Мелтонян М. Ю. Формирование внутренних стандартов в части  
    требований к получению аудиторских доказательств. Экономика  
    сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. № 1 - 2008 с. 71
99. Мещеряков С. А. Контроль и ревизия. Учебное пособие для самостоятельной работы студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Спб. , 2008, с. 77
100. Микрюков Т. А. Внутренний контроль в системе управления экономическойбезопасностью организации. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №11 - 2010 с. 42
101. Морозова И.М. Расходы и затраты: понятие и признание в учете // Эволюция современной науки: Сборник статей Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор: А.А. Сукиасян. Уфа: Аэтерна, 2015. С. 146 - 148.
102. Невтеева О. А. Информационное обеспечение оперативного управления производственным предприятием. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №4 – 2010, с. 49
103. Обэр-Крис Дж. Управление предприятием Дж Обэр-Крис.- М.: Изд-во Прогресс,1973, с. 279
104. Овсянникова Л. Н. Аудит и ревизия (попытка сопоставления) // Аудит.-1998.-№9-10 с.3-9
105. Овсянникова Л. Н. Вопросы контроля бюджетном кодексе // Финансы.-1999-№1, с.81
106. Одегов, Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала [Текст] : учеб. пособие / Ю. Г. Никонова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Экзамен, 2004. - 544 с.
107. Опенышев С. П., Жуков В. А. Доктрина государственного контроля. // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. -1999 № 11, с. 9.
108. Осипова, И. В. Бухгалтерский учет и анализ. Сборник задач: Учебное пособие / И. В. Осипова, Е. Б. Герасимова. - М.: КноРус, 2013. - 248 c.
109. Основы аудита: Учебник. Под ред. проф. Я. В. Соколова. - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000, с.496
110. 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.
111. Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Концевой Г.Р. Внутренний контроль учета имущества, находящегося на забалансовых счетах // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. N 6. С. 46 - 64.
112. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
113. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1. Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. -М.:Финансы и статистика, 2004.-488с.
114. Портер М. Конкурентное преимущество / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 715 с.
115. [Постановление](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AC51FBCCADFF9EFFCD485395E0O9F) Правительства РФ от 05.08.1992 N 552 "Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (ред. от 31.05.2000 N 420). URL: https://www.consultant.ru (дата обращения: 25.03.2016).
116. Потапова, Е. А. Бухгалтерский учет: конспект лекций / Е. А. Потапова. -М.: Проспект, 2013. - 144 c.
117. [Приказ](consultantplus://offline/ref=B604FB2C52FABBF8D46B86AC11FB2606AF51F6CCA7FDC3F5C5115F970EE4O8F) Минфина России от 06.05.1999 N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (ред. от 06.04.2015) (зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999
118. Проданова Н. А. Внутренний аудит, контроль и ревизия/ Н. А.  
     Проданова.- М.: Налог- Инфо, 2006, с.290
119. Прокофьева Н. В. Методика оценки уровня государственной поддержки сельского хозяйства. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. №11 - 2011, с. 53
120. Пупко, Г. М. Аудит и ревизия. / Г. М. Пупко - М.: ЮНИТИ, 2004, с.364
121. Райзберг Б. А., Лобко А. Г., под ред. Б. А Райзберг Программно-целевое планирование и управление.: Инфра-М,2002, с.428
122. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Словарь современных экономических терминов / 4-е изд. М.: Айрис-пресс, 2008. 480 с.
123. Роберт М Энциклопедия современного управления т.1 Основы управления. Планирование как функция управления / / М.Фалмер.- М.: ВИПК ЭНСРТО 1992, с.168
124. Робертсон Дж. Лоуверс Т. Аудит / Пер. с англ. М.: Контакт, 1993. 496 с.
125. Родионова В. М. Финансовый контроль: Учебник для студ. вузов поспециальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ аудит»/В.М. Родионова, В. И. Шлейников. – М.: ФБК-Пресс, 2002, с.319
126. Романов А. Н., Подольский В. И., Сотникова Л. В. Изучение курса «Внутренний контроль и аудит» // Бухгалтерский учет.-2002.-№13
127. Ронжина М. А. Внутренний контроль в системе финансового менеджмента производственных организаций. Автореферат. дис. канд. эк. наук, Москва-2011.-24с.
128. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / 2-е изд. М.: ИНФРА-М, 2006. 810 с.
129. Сигидов Ю. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин.-3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2014, с.202
130. Смирнов Э. А. Новая философия управления/ Э. А. Смирнов// Аудитор -1996 № 2 с7-10
131. Соколов Я. В. Рукин В. В. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика). Изд. Экономика, 2007, с.442
132. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996.
133. Соколов Я.В. Учет затрат - от теории к практике // Бухгалтерский учет. 2005. N 6. С. 44 - 47.
134. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.
135. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит. - М.: ЗАО "Финстатинформ", 2014, с.243
136. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов / С. В. Степашин. – СПб.: Питер, 2004, с.553
137. Суйц В. П. Аудит: практическое пособие для аудиторов. М.: Изд. центр «Анкил», 1997 г. - 256 с.
138. Сытник О.Е., Леднева Ю.А. Экономическая сущность категорий "затраты", "расходы", "издержки" и их отраслевые особенности // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2009. N 4. С. 241 - 245.
139. Сюсюра Д. А. Программно-целевое управление развитием села.  
     Монография.: М. «Финансы и кредит» 2007
140. Тарасова Т.М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях // Экономический анализ: теория и практика. 2012. N 24. С. 50 - 58.
141. Усатова Л.В., Пересыпкина Н.Н. Анализ категорий "затраты", "расходы", "издержки" с позиций финансового и управленческого учета // Вестник Института дружбы народов Кавказа. 2010. N 4 (16). С. 158 - 168.
142. Фалько С. Г., Рассел Кейт А., Левин Л. Ф. Контроллинг: национальные особенности – российский и американский опыт. Контроллинг. Технологии управления, № 2, 2003.
143. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014)
144. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011№ 402-ФЗ
145. Федеральный закон «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» от 07.06.2003 № 74-ФЗ
146. Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» от 08.12.1995 №193-ФЗ (ред. 4.11.2014)
147. Фридман П. Аудит – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999, с.375
148. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т Хорнгрен. Дж. Фостер. Пер с англ./ Под ред. Я. В. Соколова - М.: статистика 2000 с.416
149. Хоружий Л. И. Задачи бухгалтерского учета в свете государственной программы развития сельского хозяйства// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2008. - No 6. - С. 43-45.
150. Хоружий Л. И. Роль бухгалтерского учета в поддержании концепции устойчивого развития национальной экономики// Бухгалтерский облик. - No 3 (61). - С. 57
151. Хоружий Л. И., Алборов Р. А, Концевая С. М, Хосиев Б. Н. Ревизия сельскохозяйственных кооперативов: Учебное пособие/ Л. И. Хоружий, Р. А Алборов, С. М Концевая, Б. Н. Хосиев. М.: Изд-во РГАУ- МСХА имени К.А. Тимирязева, 2010, с.223
152. Хосиев Б. Н. Организация службы внутреннего контроля в сельском  
     хозяйстве. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих  
     предприятий.- №5.-2009, с.57
153. Хосиев Б. Н. Повышение эффективности экономического контроля в сельском хозяйстве. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.- №2.-2010, с.54
154. Хосиев Б. Н. Экономический контроль как функция управления сельхозпроизводством АПК: экономика, управление 10,2008, с.42
155. Цуциев М. Внешний финансовый контроль – необходимый атрибут правового государства // Бюджет.- М., 2007.- №7- с. 11-15
156. Чая В.Т, Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. N 21. С. 2 - 7.
157. Чернобривая Н.В., Гладкова Н.В. Методологические основы применения понятий затрат, расходов, издержек в теории и на практике // Балтийский экономический журнал. 2010. N 2. С. 195 - 206.
158. Шеремент А. Д, В. П. Суйц АУДИТ 5-е изд., перераб. и доп. - М.:  
     ИНФРА-М, 2006. - 448 с.
159. Шеремет А.Д. Некоторые проблемы развития аудита в России // Аудит. 2014. N 9. С. 24 - 27.
160. Шимширт Н. Д. Теория и практика государственных и муниципальных финансов.- Томск: Изд-во Том. ун-та, 2004.- 154с.
161. Anthony K.N., Reece J.S. Accounting, Text and Cases. 8th edition. Homewood, IRWIN, 1989.
162. Dobre C. Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions // The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences. 2012. Vol. 1. Iss. 1. P. 695 - 701.
163. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principles of Accounting. Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company, 1993.
164. Popa Adriana Fiorina, Breban Ludovica, Bochis Leonica. Challenges of internal audit in the current crisis // Annals of the University of Oradea: Economic Science. 2013. Vol. 22. P. 1354 - 1362.