

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

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой д.э.н., профессор

_____ Р.А. Алборов

« ____ » _____ 2017г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Учёт затрат на производство и исчисление себестоимости продукции
кормовых культур (на примере СПК «Киясовский» Киясовского района
Удмуртской Республики)

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

Выпускник:

Кочина В. А.

Научный руководитель,
к.э.н., доцент

Мосунова Е. Л.

Рецензент,
д.э.н., доцент

Гоголев И. М.

Ижевск 2017

ЗАДАНИЕ

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР..	7
1.1 Экономическое содержание затрат на производство продукции кормовых культур	7
1.2 Методы учета и классификация затрат на производство продукции кормовых культур	14
1.3 Сущность калькуляции и калькуляционных единиц	26
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «КИЯСОВСКИЙ» Киясовского района Удмуртской Республики.....	31
2.1 Правовой статус, виды деятельности и организационное устройство организации	31
2.2 Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность.....	36
2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутривозвратного контроля в СПК «Киясовский»	45
3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР В СПК «КИЯСОВСКИЙ» Киясовского района Удмуртской Республики.....	49
3.1 Документальное оформление операции по учету затрат на производство продукции кормовых культур в организации	49
3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции кормовых культур в организации	58
3.3 Исчисление себестоимости продукции кормовых культур в организации ..	67
3.4 Рационализация учета затрат на производство продукции кормовых культур в организации.....	74
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	77
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	81
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	86

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Из-за низкой производительности сельскохозяйственного производства, высокой себестоимости его продукции большое количество сельскохозяйственных организаций оказались на грани банкротства, и испытывают хронический недостаток оборотных средств и средств накоплений даже для ведения простого хозяйственного воспроизводства.

Важное значение приобретает рациональное использование производственного потенциала и экономия материальных и финансовых ресурсов, снижение себестоимости продукции и повышение на этой основе рентабельности сельскохозяйственного производства. В связи с этим наибольшую значимость приобретает учет затрат и калькуляция себестоимости продукции. Объективное исчисление себестоимости продукции в условиях рынка позволяет реагировать на негативные явления и обоснованно принимать управленческие решения.

Умелое управление производством, является важнейшим фактором стабильной работы сельскохозяйственного предприятия. Необходимость учета затрат и их анализа в первую очередь является важнейшим рычагом управления. Информация о затратах, которую может получить руководитель предприятия, служит основой принятия решений, касающихся эффективной работы.

Производство кормов остается одной из самых важных и сложных проблем сельского хозяйства. Для повышения производства кормов, требуется коренное улучшение структуры кормовых угодий, объемов производства кормов и их качества. Только создание надежной и устойчивой кормовой базы на основе достижения современной науки, отечественного и зарубежного опыта может быть гарантией роста поголовья животных в сельском хозяйстве, их продуктивности и продовольственной независимости страны в обеспечении

населения продуктами животноводства и их переработки. Все это создает необходимость совершенствования межхозяйственных интеграционных процессов и внутрихозяйственных отношений путем совершенствования системы управления, создания в каждом конкретном хозяйстве центров ответственности и условий их функционирования на принципах хозяйственного расчета. В свою очередь, система управления по центрам ответственности требует четкого функционирования и взаимодействия всех ее функций. Управление, по сути, представляет собой организованную совокупность действий, в результате которых достигается цель хозяйствующего субъекта – максимизация производства продукции при оптимальной минимизации затрат на производство продукции в данном случае кормов.

Цель и задачи исследования. Целью выпускной квалификационной работы является изучение системы учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции кормовых культур, разработка рекомендаций по их совершенствованию.

Задачами написания выпускной квалификационной работы являются:

- изучение теоретических основ учета и исчисления себестоимости продукции кормовых культур;
- проведение оценки экономического состояния анализируемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;
- изучение организации и методики учета и исчисления себестоимости продукции кормовых культур;
- сделать выводы и сформировать рекомендации по совершенствованию учета и исчисления себестоимости продукции кормовых культур.

Объектом исследования была выбрана коммерческая организация, основным видом деятельности которой является производство и реализация сельскохозяйственной продукции, СПК «Киясовский» Киясовского района

Удмуртской Республики. Предмет исследования – учети исчисление себестоимости продукции кормовых культур в СПК «Киясовский».

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- теоретические положения, определяющие сущность, содержание и порядок учета и исчисления себестоимости продукции кормовых культур;
- оценка экономического и финансового состояния изучаемой организации;
- рекомендации по совершенствованию учета и исчисления себестоимости продукции кормовых культур.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы послужили положения экономической теории, фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского учета, контролю, управлению и другим экономическим и аграрным наукам по широкому кругу вопросов, законодательные и нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В процессе исследования были применены следующие методы исследования: наблюдение, моделирование, приемы обобщения и систематизации изучаемого материала.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СПК «Киясовский» за последние три года.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР

1.1 Экономическое содержание затрат на производство продукции кормовых культур

Корма— продукты растительного и животного происхождения, а также минеральные вещества, употребляемые для кормления сельскохозяйственных животных. Корма обеспечивают животных энергией и питательными веществами, необходимыми для поддержания жизнедеятельности организма, его роста и производства продукции. В структуре затрат продукции животноводства корма занимают наибольший удельный вес 55% и более.

Корма и кормовые добавки, поступающие в животноводство, являются одним из основных элементов его материально-технической базы и как ее структурный элемент представляют собой кормовую базу животноводства. Чем выше качество, ниже стоимость и оптимальней структура кормов и кормовых добавок, тем крепче кормовая база животноводства. По характеру источников происхождения все корма делятся на растительные, животного происхождения и минеральные.

К растительным относится подавляющее большинство кормов — концентрированные, грубые, сочные, зеленые, а также отходы ряда отраслей промышленности мукомольной, сахарной, крахмальной, спиртовой и др..

К кормам животного происхождения относится продукция молочной промышленности — сухое обезжиренное молоко СОМ, заменитель цельного молока ЗЦМ, обрат, сыворотка, пахта и др., а также кормовая продукция мясной и рыбной промышленности — мясная, мясокостная, кровяная, рыбная мука и др. Из минеральных кормов наиболее распространены поваренная соль, мел, известь, сапропель, ракушки, карбамид и др. Кормопроизводство подразделяется на промышленное и сельскохозяйственное. Промышленное кормопроизводство основывается на производстве всевозможных видов

комбикормов, кормовых добавок, а также продукции микробиологической, фармацевтической, пищевой, химической и других отраслей промышленности, которые связаны с выпуском тех или иных видов кормовых средств, консервантов и т.д. [51].

Комбикорм – питательная смесь, составленная по научно обоснованным рецептам, предусматривающим наиболее эффективное использование животными питательных веществ. При производстве комбикорма добавляют различные кормовые добавки кормовые дрожжи, аминокислоты, витамины, микроэлементы, антибиотики и др., что повышает питательную ценность полученной смеси. Сельскохозяйственное кормопроизводство включает полевое и луговое выращивание кормов. Это основной поставщик сырья зернозлаковых и бобовых культур, витаминная травяная мука, сено и др. для комбикормовой промышленности. Значительная часть около 85% общего объема кормов в перерасчете на кормовые единицы производится на сельскохозяйственных предприятиях [51].

Под кормовой базой понимают источники, систему приёмов и методов по производству, хранению и использованию кормов, обеспечивающих все виды животных и птицу достаточным количеством необходимых питательных веществ.

В современных условиях неопределенности развития и риска ведения сельскохозяйственной деятельности особое значение приобретают вопросы совершенствования управления кормопроизводством в сельскохозяйственных организациях. Кормопроизводство средних и крупных сельскохозяйственных организаций в системе их управления выделяется как самостоятельная отрасль основной деятельности хозяйственных субъектов. Поэтому с экономической точки зрения кормопроизводство можно характеризовать как осуществление управления биотрансформацией биологических активов кормопроизводства с целью сбора заготовления с них грубых, сочных и зеленых кормов, а так же

переработки продукции кормопроизводства для получения комбикормов, кормовых брикетов, резки, гранул, травяной муки и др.

При этом управление предполагает создание для эффективного развития кормопроизводства всех необходимых организационных, управленческих, агробиологических, технологических и других условий.

Управление развитием производства кормов – это сознательное регулирование процесса производства в целях повышения его эффективности, роста производительности труда, улучшения его качества.

Основная цель в управлении производством состоит в том, чтобы добиться рационального функционирования производственных подразделений за счет руководства -«сверху» путем создания адаптивных информационных систем, сложного набора оптимизационных моделей и количественных методов, способных быстро обнаружить и предложить вариант ликвидации любого незапланированного отклонения на любом этапе кормопроизводства [36].

На современном этапе, когда в организациях развивается искусство самоуправления и всё более чаще применяются экономические методы управления, особенно важно осознать явление управленческого учета и его применимость в сельском хозяйстве, в том числе в кормопроизводстве [13,23,32,42].

Управленческий учет – связующее звено между учетным процессом и управлением организацией. Понимание сущности управленческого учета необходимо и для того, чтобы не допустить ошибки при внедрении данной системы, так как этот учет может отличаться вариантностью, методическими и техническими аспектами.

При определении сущности и назначения управленческого учета необходимо исходить из содержания управления объектов как системы общих функций, состоящей из конкретных подфункций. Содержание управления объектов раскрывается упорядочения потоков входной и выходной информации, а также

прямых, внутренних, горизонтальных и обратных связей управляющей системы и управляемых объектов посредством коммуникационного процесса коммуникации между организацией и ее средой; уровнями, подразделениями и отделами и т.д., т.е. обмена информацией, источником которой является бухгалтерский управленческий учет [13]. Зная содержание управленческого учета и через него раскрывая содержание фактов об управляемой системе можно эффективно управлять процессами кормопроизводства.

Управленческий учет в современных условиях в сельском хозяйстве, а конкретно в кормопроизводстве, должен использоваться с целью эффективного управления организацией в рыночных условиях. Эффективность управленческого учета, а также контроля в системе управления кормопроизводством во многом зависит от формируемой информации в системе учета и внутрихозяйственного контроля.

Чтобы эффективно управлять затратами и себестоимостью кормов необходимо определиться с сущностью себестоимости как одного из основных показателей оценки эффективности сельскохозяйственного производства, в том числе кормопроизводства.

Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, так как затраты, возникающие в ходе текущей деятельности предприятия, является одним из основных объектов управленческого учета. Информация о затратах, формируемая в управленческом учете, важна для организации эффективности управления ими.

Слово «затраты» может иметь различное значение в зависимости от контекста, в котором оно используется. Информация о затратах, которая необходима для одной цели, может быть совсем не подходящей для другой. Главное, что разные определения и концепции затрат используются для разных целей. Понимание этих концепций позволяет специалистам по управленческому учету обеспечивать руководство соответствующими данными по затратам на производство [13, с.42-43].

Бычкова С.М. считает, что затраты – это расходы ресурсов, относимые к отчетному периоду при исчислении финансового результата за этот период. Они представляю собой либо часть ранее сделанных, т.е. капитализированных расходов, либо расходы и начисления, признаваемые затратами в момент их осуществления [22, с.274].

От понятия затраты следует отличать понятие расходы.

Расходы означают «жертвование» некоторого ресурса, т.е. его уменьшение или использование для достижения поставленных целей. Расходы либо капитализируются, т.е. отражаются в балансе как актив, и постепенно переносятся в затраты или потери в будущие периоды, либо немедленно относятся на затраты или потери отчетного периода. Таким образом, по отношению к затратам расходы выступают в качестве их причины или следствия [22, с.275].

П.М.Мансуров дает следующее определение затрат и расходов. Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, и отражаемые в балансе как активы организации, способные в будущем принести доход.

Расходы представляют собой часть затрат, понесенных организацией для получения дохода, т.е. уменьшение суммы капитала как результат деятельности организации в течение отчетного периода [39, с.315].

Затратами в управленческом учете, считает В.Б. Ивашкевич является выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени [32, с.53].

А.Д. Шеремет рассматривает затраты как потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги [52, с.33].

Бабаев Ю.А. [16, с.268] характеризует затраты следующим образом: понятие «затраты» соответствует понятию «расходы по обычным видам деятельности». Таким образом, понятие «расходы» шире, чем понятие

«затраты», поскольку включает в себя не только расходы по обычным видам деятельности, но и прочие расходы.

Петров В.В., Клычова Г.С. дают более широкое понятие затратам – это потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы материальные, трудовые и пр., оцененные в стоимостном выражении и признаваемые в балансе в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними. Также он считает, что затраты «превращаются» в расходы, когда признаются соответствующие доходы, связанные с этими затратами, после чего они отражаются уже не в балансе, а в отчете о прибылях и убытках. Иначе говоря, затраты потребляются для извлечения дохода и осуществляются вперед в расчете на получение прибыли, а расходы всегда признаются после признания дохода [42, с.245].

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов денежных средств, иного имущества и или возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников собственников имущества [10].

В официальных документах и авторских публикациях термины «затраты», «расходы», «издержки производства», «затраты на производство» нередко употребляют в самых разных значениях. По одному мнению, затраты и расходы - разные понятия: затраты – не что иное, как расходы, приходящиеся по времени на отчетный период, а расходы – использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов вне связи с определенным отчетным периодом уменьшение экономических выгод.

Первые связаны с предпринимательской деятельностью и поэтому образуют себестоимость продукции работ, услуг. По другому мнению, затраты и расходы – это синонимы. Нередко можно встретить словосочетания

«издержки производства» и «затраты на производство» либо в одинаковом, либо в разных значениях. Издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся затраты на законченный продукт что соответствует себестоимости продукции или на незавершенное производство.

В этом отношении «издержки производства» и «затраты на производство» близки по своему экономическому содержанию. Но если первое понятие обычно употребляют применительно к затратам по их назначению т. е. затратам по статьям калькуляции, что равносильно понятию себестоимости выпущенной продукции и себестоимости незавершенного производства в разрезе калькуляционных статей, то второе затраты на производство обычно соотносят с затратами по экономическим элементам [31].

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство».

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» [7] впервые определено для целей бухгалтерского учета понятие «расходы». При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [7]. Составление формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» для внешних пользователей бухгалтерской отчетности предполагает развернутое и симметричное отражение информации о доходах и расходах организации. Расходы признаются в отчете о прибылях и

убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступившими по определенным статьям доходами. Таким образом, в бухгалтерской отчетности все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек, относимых к затратам сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации [29, с. 105].

1.2 Методы учета и классификация затрат на производство продукции кормовых культур

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов приемов регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисление ее себестоимости [21, с. 183].

Системы управленческого учета характеризуются различными признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из признаков – полнота включения затрат в себестоимость.

Различают две основные системы управленческого учета: систему полного включения затрат в себестоимость, т. е. традиционный учет полной себестоимости, и систему неполного включения затрат, например по признаку зависимости расходов от объема производства, получившую название «директ-костинг».

«Директ-костинг» – это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от

количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени. Только последняя группа издержек – прямые затраты и переменные косвенные расходы – вовлекаются в исчисление себестоимости изделий. Условно-постоянные расходы не связаны непосредственно с производственным процессом и поэтому не включаются в производственную себестоимость продукции. Эти расходы при «директ-костинге» учитываются на счете прибылей и убытков.

Преимуществом системы учета затрат «директ-костинг» является возможность «оперативно реагировать» в ответ на меняющиеся условия внешней среды [33].

В экономической литературе одни экономисты смешивают методы учета затрат и методы системы калькулирования себестоимости, другие их разделяют или же приводят значительный перечень методов.

В современных литературных источниках большинство авторов приводят следующие методы: нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости. По мнению Н.П. Кондракова и М.А. Ивановой [35] в основу их классификации положены способы группировки затрат по отдельным объектам учета и способы калькулирования себестоимости продукции.

Нормативный метод учета затрат применяется на предприятиях с массовым и серийным производством. Обязательным условием применения данного метода является составление нормативной калькуляции по действующим на начало периода нормам и выявление в конце периода отклонений фактических расходов от нормативных. Сущность данного метода заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и

виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции; фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм. Этот метод позволяет руководителям предотвращать перерасход и закреплять достижения по экономии. Системное документирование отклонений от норм позволяет установить причины отклонений в момент их возникновения [32].

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. Данный метод используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве строительстве, производстве турбин, самолетов. При позаказном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания работ по заказу. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, время составления ее не совпадает со временем составления периодической отчетности. Здесь фактическая себестоимость определяется по окончании выполненного заказа. Вся сумма затрат по заказу будет составлять его себестоимость. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением затрат на количество выработанных изделий. По выполнении заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравниваются с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции в будущем. Главная задача при использовании позаказного метода – повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат по всем операциям и работам, осуществляемым при выполнении заказов [25].

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта полуфабриката или готовой продукции на последнем переделе. Этот метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки – переделов. Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат. При первом варианте в бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, контроль осуществляется в натуральном выражении, который ведут в цехах. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а исчисляется лишь себестоимость готового продукта. При втором варианте движение полуфабрикатов оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции. При попередельном методе также используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм плановой себестоимости и учет изменений этих норм.

Попроцесный метод учета затрат применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса: массовый характер производства одного или нескольких видов продукции; краткий период технологического процесса; незавершенное производство отсутствует или оно незначительно

При попроцесном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество

единиц выпущенной продукции и исчисляются себестоимость одной калькуляционной единицы. Широко применяется в организациях добывающих отраслей промышленности, промышленности строительных материалов, в энергетике. Кроме того, данный метод является самым распространенным в сельскохозяйственных организациях.

При попередельном и позаказном методе учета затрат и исчисления себестоимости продукции используют важнейшие элементы нормативного метода. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Метод учета затрат на производство и метод калькуляции себестоимости продукции – это два самостоятельно существующих, но тесно взаимосвязанных аспекта организации и технической основы реализации методологии бухгалтерского учета [16, с. 81].

Отсюда следует, что методом учета производственных затрат является процесс отражения хозяйственных фактов в первичных документах, а также их оценки, группировки и сводки с целью контроля и анализа. Метод калькуляции – это фактически исчисление себестоимости отдельных видов продукции и их калькуляционных единиц с помощью соответствующих приемов и способов. В основе каждого из них лежат различные признаки, кроме того, они выполняют различные функции для достижения единой цели через процессы коммуникации – эффективного управления сельскохозяйственным производством.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции Кондраков Н.П и Иванова М.А. [35] выделяют следующие способы калькулирования себестоимости: прямого расчета, суммирования затрат, пропорционального распределения затрат, исключения стоимости побочной продукции, комбинированный способ.

Сущность способа прямого расчета заключается в делении учетных по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпущенной продукции. Этот способ самый простой и точный. Применяется в тех производствах, где выпускается один вид продукции. Его можно использовать также при производстве нескольких видов продукции, если можно осуществлять отдельный учет затрат по каждому виду продукции. Способ прямого расчета применяют, как правило, при попроцесном методе учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При использовании способа суммирования затрат себестоимость единицы продукции исчисляют суммированием затрат по отдельным стадиям процесса ее производства или отдельным частям изделия.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что производственную продукцию по своему составу делят на основную и побочную. При этом калькулируется только основная продукция, а побочная продукция оценивается по заранее установленным ценам. При исчислении себестоимости основной продукции стоимость побочной продукции вычитается из общей суммы затрат. Оставшаяся сумма составляет себестоимость основной продукции. Недостатком этого способа является то, что, во-первых, на практике не вся побочная продукция приходится, во-вторых, наблюдается неодинаковая оценка побочной продукции в разных организациях, что вместе приводит к искусственному завышению себестоимости основной продукции.

При способе пропорционального распределения затраты на производство распределяются между видами продукции пропорционально какому-либо базису объема производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, занимаемая площадь и т. п. [13].

Способ ценовых коэффициентов применяется для исчисления себестоимости в том случае, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции, т. е. объект

учета затрат не совпадает с объектами калькуляции. С помощью коэффициентов вся продукция переводится в условную, а после исчисления себестоимости условной продукции, исчисляют себестоимость натуральной.

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко он используется в комплексных производствах. Данный способ применяется при исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства.

Из всех существующих методов учета затрат в практике сельскохозяйственного производственного учета применяется лишь попроцесный, и то не в чистом виде. Простое использование попроцесного метода в сельском хозяйстве, как показывает практика, не способствует усилению контрольных функций учета, а регистрирует минувшие события и факты, создает дополнительные трудности получения необходимой оперативной, гибкой и полезной для управления информации.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Классификация затрат по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учета и контроля производственных затрат калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе управленческих решений. В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам. В теоретических исследованиях различных авторов, а также в учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому учету и экономике насчитывают от трех до двенадцати и более признаков классификации затрат.

По экономическому содержанию затраты группируются по элементам – однородным видам затрат, состав которых определяется основными факторами производственно-хозяйственной деятельности. Группировка затрат по элементам предназначена для выявления всех затрат на производство по их

видам. Она применяется при составлении сметы затрат, планировании себестоимости, определении ее структуры.

К основным элементам затрат относятся:

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

Статьями затрат на производство называются группы затрат, образованные в зависимости от характера возникновения и назначения затрат. Группировка затрат по статьям калькуляции применяется при определении себестоимости видов продукции, для планирования и учета расходов по производственным подразделениям, для целей управления.

Типовая номенклатура статей затрат выглядит следующим образом:

- сырье и материалы.
- возвратные отходы (вычитаются).
- топливо и энергия на технологические цели.
- заработная плата производственных рабочих.
- отчисления на социальные нужды.
- расходы на подготовку и освоение производства.
- общепроизводственные расходы.
- общехозяйственные расходы.
- потери от брака.
- прочие производственные расходы.
- коммерческие расходы (расходы на продажу) [33, с.269- 270].

Классификация затрат по экономическому содержанию в сельском хозяйстве необходима для определения в издержках производства соотношения между затратами на потребление живого и овеществленного труда при

производстве отдельных видов продукции и аналогичными затратами в целом по отрасли, а также для анализа производительности труда [25, с. 67].

По отношению к производственному (технологическому) процессу большинство экономистов подразделяют затраты на основные и накладные.

В сельском хозяйстве к группе основных затрат, непосредственно связанных с технологией производства относятся: затраты на оплату труда производственных работников, затраты на семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений и животных, затраты на содержание основных средств, работы и услуги и другие основные затраты. Эти затраты являются основными не только по характеру участия их в процессе производства, но и по удельному весу в себестоимости продукции [15, с. 68]. К накладным расходам относятся затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производства.

Мансуров П.М. [39] основные и накладные расходы включает в группу, которая классифицируется по составу и назначению затрат, некоторые авторы данные затраты включают в классификационную группу по экономическому содержанию.

По способу отнесения (или методу распределения) на объекты производства (учета затрат и калькуляции) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

«Прямые затраты, - отмечала Е.Ю. Воронова, - непосредственно относятся к возделыванию отдельных культур (или групп культур), к выполнению отдельных видов работ, содержанию определенных групп скота» [25]. Прямые затраты – затраты, которые могут непосредственно включаться в себестоимость конкретного вида продукции. Косвенными признаются затраты, которые нельзя отнести на какой-либо конкретный вид продукции.

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

применяется одна общая классификация затрат с делением всех затрат на прямые и косвенные.

Следует отметить, что подобная классификация носит несколько условный характер. Она, как известно, в сельском хозяйстве применяется по отношению к отдельному объекту производства. И вряд ли можно полностью согласиться с мнением ряда авторов, которые применяют эту классификацию лишь по отношению к отдельному продукту. Одни и те же виды затрат на производство продукции одних объектов могут быть прямыми, а на производство других – косвенными, что обусловлено особенностями сельского хозяйства; объем и номенклатура прямых и косвенных издержек зависят от специализации хозяйства, характера и разнообразия производимой продукции, организационной структуры предприятия.

В экономической литературе почти все авторы отечественной теории учета признают признак классификации издержек производства по отношению к объему производства на переменные и постоянные расходы. В практике же учета затрат и исчисления себестоимости продукции такое деление затрат в сельскохозяйственных организациях не используется. По данной проблеме также отсутствует единое мнение среди отечественных ученых-экономистов. Так, Ю.А. Бабаев[16], Новоселова С.А. [40], А.Д. Шеремет [52] подразделяет затраты на переменные и постоянные, Керимов В.Э. [33], В.Б. Ивашкевич [32] – на переменные, условно-переменные и постоянные затраты.

Деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что затраты по-разному реагируют на изменения объема производства. При прочих равных условиях переменные затраты изменяются с изменением объема получаемой продукции. Доля же постоянных расходов тем меньше, чем больше получено продукции в отчетном периоде. Поэтому деление затрат в сельском хозяйстве на переменные и постоянные позволяет определять их динамичность и зависимость от различных факторов, осуществлять оперативный контроль за

издержками подразделений предприятия, принимать объективные управленческие решения по снижению себестоимости.

По составу затраты необходимо подразделять на простые (одноэлементные) и сложные (комплексные). Данная классификация необходима для построения номенклатуры статей затрат. Одноэлементные затраты – это затраты, состоящие из одного вида затрат, например амортизационные отчисления. Затраты, в состав которых входит несколько элементов, например общехозяйственные расходы, называют комплексными.

Ю.А. Бабаев [16] выделяет также следующие классификационные группы:

- по периодичности возникновения затраты делят на текущие и единовременные. К текущим относятся постоянные, обычные или часто повторяющиеся производственные расходы. Единовременные расходы – это однократные или периодически повторяющиеся (с периодичностью более месяца) расходы, например расходы на освоение вводимых в эксплуатацию новых предприятий, цехов.

- по эффективности выделяют производительные и непроизводительные затраты. Производительными считаются расходы, необходимые для производства, планируемые; непроизводительными – расходы непланируемые, возникающие при отклонениях от нормальной технологии производства (брак продукции, потери от простоев и др.).

Ряд авторов классифицируют затраты для принятия управленческих решений и планирования.

М.А. Вахрушина [23], Н.П. Кондраков [34] включают классификацию затрат по отношению к объему производства в группу классификаций для целей принятия управленческих решений. Важной особенностью предлагаемого подхода к классификации затрат является то, что появляется возможность определения и контроля финансового результата в сельском хозяйстве не только после окончания производственного цикла, но и на этапе

окончания каждого технологического процесса и видов работ, а также по центрам ответственности.

Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Релевантные затраты – это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению, а нерелевантные – это затраты, не имеющие отношения к принимаемому решению.

По отношению к процессу производства Е.А. Бойко, А.Н. Кизилов, Г.Г. Нор-Аревян [21] выделяет классификацию затрат по отношению к процессу принятия управленческих решений. Сюда относятся:

- безвозвратные затраты – это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения, данные затраты ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Это затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями.

- инкрементные (приростные или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции.

- маргинальные (предельные) затраты – это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

Н.П. Кондраков и М.А. Иванова [35] в данную классификацию также включают явные и альтернативные издержки.

Явные – затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции, работ, услуг.

Альтернативные (вмененные) затраты возникают при выборе альтернативного варианта из нескольких.

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными

производственными участками. Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственными за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом по центрам ответственности, он может реализоваться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может.

Н.П. Кондраков и М.А. Иванова [35] контролируемые и неконтролируемые затраты выделяет в отдельную группу, выделенную по признаку возможности осуществления контроля.

Система контроля за затратами предусматривает деление их на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонения от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами [36]. Классификация затрат в разрезе управленческих функций позволяет повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности деятельности.

1.3 Сущность калькуляции и калькуляционных единиц

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, выполненных работ, оказанных услуг называется калькуляцией.

В экономической литературе даются различные определения калькуляции.

Так А.В. Глущенко рассматривает калькуляцию как заключительный этап учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого

группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции с помощью определенных методов.

Калькуляции позволяют принимать оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы для достижения экономии. Кроме того, калькуляции способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительной стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг. Калькуляции помогают также принимать обоснованные решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Особенно важны калькуляции в современных экономических условиях, когда каждому подразделению необходимо соизмерять свои затраты с доходами, а экономия на производственных затратах становится основным источником увеличения доходов работников, фондов оплаты труда, а также повышения конкурентоспособности предприятия [27, с.15].

Г.Г.Серебренникова под калькулированием себестоимости понимает исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг [46,с.360].

Н.Г. Сапожникова рассматривает калькуляцию как расчет себестоимости каждого вида продукции и ее единицы в целом по организации и по структурным подразделениям [45, с.439].

В методических рекомендациях дано следующее определение калькулирования себестоимости: калькулирование себестоимости – совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции работ, услуг.

Калькуляция - результат калькулирования, т.е. расчетные процедуры по определению затрат организации, приходящихся на единицу произведенной продукции работ, услуг [11].

Калькуляции принадлежит особая роль в системе управления предприятием. С ее помощью затраты предприятия соизмеряются с его доходами, определяется уровень рентабельности производства как в целом по хозяйству, а также по отдельным отраслям, подразделениям, видам продукции, благодаря чему обеспечивается контроль за соблюдением таких требований как обеспечение окупаемости, повышения рентабельности производства, ответственности коллективов за рациональное и экономичное использование хозяйственных ресурсов.

Учет и калькуляция себестоимости продукции должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить контроль за издержками в процессе производства, а не по окончании отчетного периода. Значимость калькуляции зависит от различных факторов. Но одними из наиболее важных является: правильный выбор объекта калькуляции, правильный выбор калькуляционного периода, правильный выбор калькуляционной единицы.

Профессор Алборов Р.А считает, что в рамках одного хозяйства может быть сформирована себестоимость для различных целей:

-для целей бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Так как система управленческого учета является закрытой и служит основным инструментом управленческой деятельности, то себестоимость в управленческом учете как независимая и основополагающая экономическая категория не зависит от законодательно-правовой базы, должна регламентироваться не нормативными и законодательными документами, а формироваться путем управленческого учета затрат и использования методов калькуляции[13].

Воронова Е.Ю. отмечает, что «...калькулирование – это процесс исчисления себестоимости, а сам документ, содержащий сведения о себестоимости,- калькуляция»[25].

По мнению Алборова Р.А., калькуляция – это методический прием способ бухгалтерского учета для группировки, распределения затрат и исчисления

себестоимости продукции работ, услуг по статьям расходов, объектам планирования, бухгалтерского наблюдения и обобщения фактов затрат [13].

Как считает Ивашкевич В.Б., *калькуляция* лат. *calculo* – считаю в первичном значении – комплекс затрат, калькулирование – процесс их исчисления. В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг. Данные калькуляций используют при оценке выполнения плана по себестоимости, в расчетах экономической эффективности инноваций, при определении величины затрат в незавершенном производстве и потерь от брака, в ценообразовании и контроле рентабельности [32].

С позиций управленческого учета калькулирование следует рассматривать как исчисление себестоимости материальных результатов деятельности организации и ее подразделений для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений. В широком смысле процесс калькулирования заключается в соизмерении затрат с совокупностью объектов калькулирования.

Калькуляции чаще всего составляют для исчисления себестоимости изделий, услуг, видов работ или мероприятий. Однако круг объектов калькулирования значительно шире.

Вахрушина М.А. считает, что под объектом калькулирования носителем затрат понимаются виды продукции работ, услуг предприятия, предназначенные для реализации на рынке [23].

Профессор Алборов Р.А. представляет нам более глубокое определение объекта затрат и понимает под объектом не только конечную продукцию с учетом ее качества, но и полученную продукцию полуфабрикат на определенных этапах технологического процесса, а также виды работ по

периодам переделам производства осенне-зимние работы, весенние работы, летние работы в зависимости от принятой модели управленческого учета – учетной политики организации[13].

Калькуляционной единицей служит величина, принятая для измерения выполненного однородного объема работ или изготовленной продукции.

Более целесообразно построить несколько классификационных групп калькуляционных единиц по разным признакам.

Так, в сельском хозяйстве калькуляционные единицы следует группировать по следующим признакам: а по характеру используемого измерителя – натуральные, трудовые, стоимостные; б по содержанию выполненных работ – видовые для отдельных видов работ, комплексные для расчета себестоимости совокупности работ, например, га условной пахоты; в точки зрения целей калькуляции – хозрасчетные для оценки издержек на уровне бригад, цехов, хозяйственные для оценки издержек организации-изготовителя, народнохозяйственные для оценки затрат при ценообразовании, планировании и анализе их эффективности; г по отношению к смежным технологическим производствам и качеству производимой продукции – условно-натуральные единицы условное зерно, условное сено и т.д.; базисно-натуральные единицы сено 1-го класса, 2-го класса, единица измерения качественно однородной продукции, например, единица продукции в переводе на базисную массу по качественному показателю – молоко базисной жирности, однородные корма с базисным содержанием кормовых единиц или обменной энергии, протеина и т.д..

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «КИЯСОВСКИЙ» Киясовского района УР

2.1 Правовой статус, виды деятельности и организационное устройство организации

Киясовский район – муниципальное образование, состоящее из восьми муниципальных образований поселенческого уровня. На его территории расположены 34 населенных пункта.

Киясовский район расположен на юге Удмуртской Республики. Граничит с Малопургинским, Сарапульским районами Удмуртии, на западе - с Республикой Татарстан. Район образован 4 ноября 1926 года. Площадь района – 821 кв. км. Население района – 10,3 тыс. человек.

СПК «Киясовский» расположен в южной части республики в животноводческо-зерновой зоне. Центральная усадьба хозяйства расположена в райцентре с. Киясово в 65 км от столицы Удмуртской республики г. Ижевска и в 23 км от железнодорожной станции Кечево. Транспортная связь с г. Ижевск осуществляется по автодороге Киясово-Ижевск. Состояние дороги хорошее.

Хозяйство состоит из 3-х бригад: Киясовской, Санниковской, Игровской. Санниково находится от Киясово в 4-х км по дороге с гравийным покрытием, Игрово – 6 км с асфальтовым. Такое расположение значительно увеличивает затраты на перевозку грузов и кормов, к тому же дорога с Санниковым находится в достаточно плохом состоянии.

СПК «Киясовский» зарегистрирован 4 ноября 2002 года, регистратор – Межрайонная ИМНС России №5 по Удмуртской Республике. Полное наименование – сельскохозяйственный производственный кооператив "Киясовский". СПК находится по адресу: 427840, Удмуртская Республика, Киясовский район, с. Киясово, ул. Ломоносова, д. 28. Основным видом деятельности является: "Растениеводство в сочетании с животноводством смешанное сельское хозяйство".

ОГРН	1021800857671
ИНН	1814000435
КПП	181401001
ОКАТО	94228844001
Регистратор	Межрайонная ИМНС России №5 по УДМУРТСКОЙ республике
Дата регистрации	4 ноября 2002 года
Тип собственности	Частная собственность
Организационно-правовая форма	Производственные кооперативы
Уставный капитал	2 306 000 руб.

Основная отрасль компании: «Свиноводство». Должность руководителя компании – председатель. Организационно-правовая форма ОПФ – производственные кооперативы. Тип собственности – частная собственность.

В отрасли растениеводства основными видами производимой продукции являются зерно, картофель, овощи.

Киясовский район находится в зоне «рискованного земледелия». Природные условия оказывают существенное влияние на урожаи сельскохозяйственных культур.

Вид экономической деятельности и направление предприятия – сельское хозяйство и предоставление услуг в этих областях растениеводство в сочетании с животноводством смешанное сельское хозяйство. Подробнее: производство, переработка с/х продукции; добыча в установленном порядке местного сырья и его переработка; проведение торгово-закупочной и сбытовой деятельности; оказание услуг; осуществление внешнеэкономической деятельности в установленном порядке; иная не запрещенная законом деятельность.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Киясовский» пользуется также в своей деятельности по направлениям земель сельскохозяйственного назначения, такие как пашня, кормовые угодья и строения.

Сельскохозяйственным производственным кооперативом СПК в России признается сельскохозяйственный кооператив, созданный гражданами для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной деятельности, основанной на личном трудовом участии членов кооператива.

Производственный кооператив является коммерческой организацией.

Уставом потребительского кооператива могут устанавливаться право и порядок приема в члены потребительского кооператива наряду с указанными гражданами и юридическими лицами иных граждан и юридических лиц, которые оказывают услуги потребительским кооперативам или сельскохозяйственным товаропроизводителям либо являются работниками учреждений социального обслуживания населения сельских поселений. Число таких членов кооператива не должно превышать 20 процентов от суммарного числа членов кооператива – сельскохозяйственных товаропроизводителей и членов кооператива – граждан, ведущих личное подсобное хозяйство.

Сельскохозяйственный производственный кооператив должен входить в один из ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов.

Полномочия, структура органов управления кооперативом, порядок избрания и отзыва членов правления и или председателя кооператива и членов наблюдательного совета кооператива, а также порядок созыва и проведения общего собрания членов кооператива либо собрания уполномоченных устанавливаются в соответствии с Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации, уставом кооператива.

Общее собрание членов кооператива является высшим органом управления кооперативом и полномочно решать любые вопросы, касающиеся деятельности кооператива, в том числе отменять или подтверждать решения правления и или председателя кооператива и наблюдательного совета кооператива.

Председатель кооператива и члены правления кооператива действуют в интересах кооператива добросовестно и разумно.

Кооператив отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и не отвечает по обязательствам членов кооператива.

Кооператив создан и функционирует на основе следующих принципов: добровольности членства в кооперативе; взаимопомощи и обеспечения экономической выгоды для членов кооператива, участвующих в его производственной и иной хозяйственной деятельности; распределения прибыли и убытков кооператива между его членами с учетом их личного трудового участия или участия в хозяйственной деятельности кооператива; ограничения участия в хозяйственной деятельности кооператива лиц, не являющихся его членами и т.д.

Рассмотрим рис.1 Двухступенчатую организационную структуру хозяйствующего субъекта.

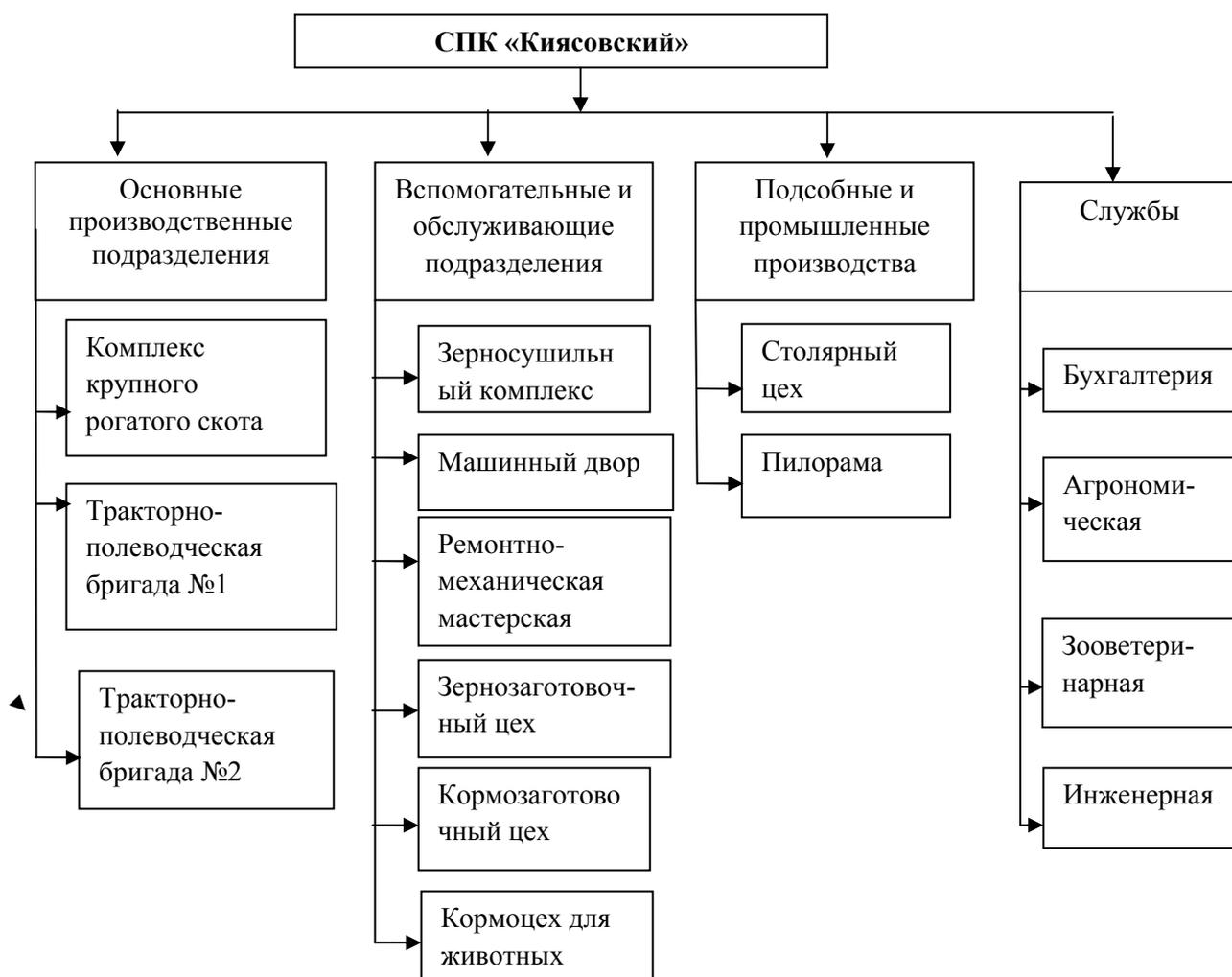


Рисунок 2.1- Схема организационной структуры СПК «Киясовский»

Структура СПК «Киясовский» состоит из основных производственных подразделений, вспомогательных и обслуживающих подразделений, подсобных и промышленных производств и внутренних служб. Основные производства в свою очередь подразделяются на комплексы по животноводству и растениеводству. Внутренние службы возглавляют главный бухгалтер, главный агроном, главный зооветеринар и главный инженер.

В СПК «Киясовский» существует устав, принятый в соответствии с нормами Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации. Основными его статьями являются:

- общее положение,
- цели и задачи кооператива,
- паевой фонд и др. фонды, имущество кооператива,
- членство в кооперативе,
- прекращение членства или переоформление членства,
- земля и ее использование,
- органы управления кооперативом,
- общее собрание кооператива,
- правление кооператива,
- председатель кооператива,
- наблюдательный совет кооператива,
- труд в кооперативе,
- учет, отчетность, контроль,
- реорганизация и ликвидация кооператива,
- мероприятия по обеспечению сохранности архивных документов,
- обязанности по гражданской обороне,
- заключительные положения

Сельскохозяйственным производственным кооперативом признается сельскохозяйственный кооператив, созданный гражданами для совместной

деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной не запрещенной законом деятельности, основанной на личном трудовом участии членов кооператива.

2.2 Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

СПК «Киясовский» характеризует преимущественное развитие отдельных отраслей, что ведет к обособлению производства различных видов продукции. Основное направление расходов продукции в сельскохозяйственных предприятиях является реализация сельскохозяйственной продукции, которая в дальнейшем определяет финансовый результат их деятельности.

Большинство возделываемых культур в достаточной степени обеспечены теплом и влагой. В целом климатические условия хозяйства благоприятны для возделывания сельскохозяйственных культур.

Территория имеет спокойный, волнистый рельеф. Склоны увалов волнистые, подвержены водной эрозии. Почва в хозяйстве в основном дерново-подзолистая.

СПК «Киясовский» характеризует преимущественное развитие отдельных отраслей, что ведет к обособлению производства различных видов продукции. Реализация сельскохозяйственной продукции – основное направление расходов продукции в сельскохозяйственных предприятиях. Она определяет финансовый результат их деятельности.

Таблица 2.1- Основные показатели деятельности организации

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
1	2	3	4	5
А. Производственные показатели:				
1. Произведено продукции, ц:				
молоко	34 871	33 047	34 210	98,1
прирост живой массы КРС	2 323	2 351	2 273	97,8
зерно	30 085	29 787	21 480	71,4

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5
2. Площадь с.-х. угодий, га. вт.ч. пашни сенокосов пастбищ	5 076 4 563 5 508	5 076 4 563 5 508	5 124 4 611 5 508	100,9 101,1 100 100
3. Урожайность с 1 га, ц: Зерна	16,1	15,1	12,1	75,2
4. Среднегодовое поголовье скота, услов. голов КРС всего в т.ч. коровы КРС на выращивании и откорме Свиньи, всего основные и проверяемые свиноматки свиньи на выращивании и откорме Лошади	1644 697 947 274 - 274 38	1690 699 991 577 47 530 41	1690 697 993 982 57 925 42	102,8 100 104,9 358,4 - 337,6 110,5
5. Продуктивность с.-х. животных: среднегодовой удой молока на 1 корову, кг. среднесуточный прирост живой массы КРС, г. выход телят на 100 голов коров/ввод нетелей	5 003 682 78/24	4741 645 81/25	4 910 627 77/24	98,1 91,9 98,7/100
Б. Экономические показатели: 6. Выручка от продажи продукции работ, услуг, тыс. руб. в т.ч. с.-х. продукции	79 637 78 740	80 135 78 613	101 011 99 527	126,8 126,4
7. Себестоимость продажи продукции работ, услуг, тыс. руб. в т.ч. с.-х. продукции	82 264 81 298	80 618 78 746	101 104 99 586	122,9 122,5
8. Прибыль убыток от продажи (+,-), тыс. руб.	-2 627	-483	-93	-
9. Прибыль убыток до налогообложения(+,-), тыс. руб.	3 697	3 684	5 089	137,7
10. Чистая прибыль убыток(+,-), тыс. руб.	3 688	3 383	5 067	137,4
11. Уровень рентабельности убыточности деятельности(+,-), % в.т.ч. от продажи с.-х. продукции	4,64 4,69	4,6 4,68	5,03 5,11	- -

Из данных таблицы 2.1 видно, что в СПК «Киясовский» за последние три года урожайность зерновых культур и продуктивности сельскохозяйственных культур имеют показатели снижения. Также среднесуточный прирост живой массы КРС с каждым годом снижается. В целом в 2016г. по сравнению с 2014г.

валовое производство молока уменьшилось на 1,9%, прирост живой массы скота КРС на 2,2% , зерна на 28,6%.

Выручка от продаж сельскохозяйственной продукции за указанный период возросла. Так же растет из года в год себестоимость продукции. Причем рост выручки несколько выше роста себестоимости, так выручка за три года возросла на 26,8%, а себестоимость продукции на 22,9%. Так как в организации наблюдается значительная доля управленческих расходов, то в течении исследуемого периода отмечается убыток, но в 2016 году он значительно ниже, чем в 2014 году и составляет всего 93 тыс. руб.

В прибыль до налогообложения и соответственно чистую прибыль включены суммы полученных дотаций государственной помощи. С учетом этих дотаций уровень рентабельности продажи продукции за анализируемые годы колеблется от 4,69% до 5,11%. Все это означает что СПК «Киясовский» в целом улучшил свои экономические показатели, не смотря на снижение производственных показателей.

В анализируемом предприятии четко выражена одна главная отрасль-скотоводство, следовательно специализация скотоводческая, а производственное направление молочно-мясное.

Таблица 2.2- Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
1	2	3	4	5
А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	27 359,5	32 779,5	33 534	122,6
2. Фондообеспеченность, тыс. руб. на 100 га с.-х. угодий	539	645,8	654,4	121,4
3. Фондовооруженность, тыс. руб.	228	273,2	304,9	133,7
4. Фондоемкость, руб.	0,34	0,41	0,33	97,1
5. Фондоотдача, руб.	2,94	2,44	3,03	103,1
6. Рентабельность использования основных средств, %	13,48	10,32	15,11	-

Продолжение таблицы 2.2

1	2	3	4	5
Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов				
7. Затраты труда, тыс. чел.-час.	220	222	202	91,8
в т.ч. в растениеводстве	45	45	40	88,9
в животноводстве	130	130	125	96,2
в других производствах	45	47	37	82,2
8. Производительность труда, тыс. руб.,	361,99	360,97	500,05	138,1
в т.ч. в растениеводстве	6,22	6,33	11,25	180,9
в животноводстве	603,54	602,52	796,22	131,9
в других производствах	19,93	32,38	40,11	201,3
9. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	19 778	23 197	26 808	135,5
10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	4,03	3,45	3,77	93,5
В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов				
11. Произведено ц				
молока на 100 га с.-х. угодий	686,98	651,04	667,64	96,8
зерна на 100 га пашни	659,33	652,79	465,84	70,7
Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
12. Материалоотдача, руб.	2,69	2,4	2,8	104,1
13. Материалоемкость, руб.	0,37	0,42	0,36	97,3
14. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,12	0,10	0,14	116,7
15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции работ, услуг, руб.	1,03	1,01	1,00	97,1
Д. Показатели эффективности использования капитала				
16. Рентабельность совокупного капитала активов, %	5,58	4,73	6,74	-
17. Рентабельность собственного капитала, %	7,78	6,66	9,07	-
18. Рентабельность внеоборотных активов, %	12,0	9,7	15,74	-
19. Рентабельность оборотных активов, %	10,44	9,23	11,78	-

В таблице 2.2, где приведены показатели эффективности использования ресурсов указанной организации. Так, из этих данных таблицы видно, что в СПК «Киясовский» растет фондообеспеченность, фондовооруженность, производительность и оплата труда, материалоотдача, материалоемкость производства, затраты труда остаются на прежнем уровне. Несмотря на все эти позитивные показатели, производство и продажа сельскохозяйственной продукции в данной организации без учета государственных дотаций является убыточной. Убыточность сельскохозяйственной деятельности здесь связана с

внешними факторами продажного закупочного ценообразования и диспритетом цен.

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

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
1. Наличие денежных средств на начало года, тыс. руб.	31	41	181	583,9
2. Поступление денежных средств, всего, тыс. руб.	83 557	90 344	102 952	123,2
в том числе:				
а от текущей деятельности	79 039	90 344	102 952	130,3
б от инвестиционной деятельности	-	-	-	-
в от финансовой деятельности	4 518	-	-	-
3. Расходование денежных средств, всего, тыс. руб.	-83 547	-90 204	100 554	120,4
в том числе:				
а в текущей деятельности	81 487	88 858	99 304	121,9
б в инвестиционной деятельности	1 014	-	-	-
в в финансовой деятельности	1 046	1 346	1 250	119,5
4. Чистые денежные средства, всего, тыс. руб.	10	140	2 398	23 980
в том числе:				
а от текущей деятельности	-2 448	1 486	3 648	-
б от инвестиционной деятельности	-1 014	-	-	-
в от финансовой деятельности	3 472	-1 346	-1 250	-
5. Остаток денежных средств на конец отчетного периода, тыс. руб.	41	181	2579	6 290,2

Из таблицы 2.3. видно, что поступление денежных средств в основном преобладает от текущей деятельности. К концу 2016года их сумма составляет 102952 тыс. руб. Этот показатель на 23913тыс. руб. больше, чем в 2014 году.

Расходование денежных средств также происходит по нарастающей, на конец 2016 года составляет 99304 тыс. руб.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода в 2016 году составляет 2579 тыс. руб., этот показатель значительно увеличился по сравнению с 2014 годом.

В условиях экономической обособленности и самостоятельности, хозяйствующие субъекты обязаны в любое время иметь возможность срочно погашать свои внешние обязательства, т.е. быть ликвидными. Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств.

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

Детализированный анализ финансового состояния организации можно проводить с использованием абсолютных и относительных показателей. Для глубокого анализа в дополнение к абсолютным показателям целесообразно рассчитывать ряд относительных показателей – финансовых коэффициентов. Рассмотрим некоторые из них в таблице 2.4.

Таблица 2.4- Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2016г. в % к 2014г.
		2014г.	2015г.	2016г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия текущей ликвидности	≥ 2	2,99	2,39	2,96	99
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq 0,2 \div 0,5$	0,0035	0,012	0,18	5143
3. Коэффициент быстрой ликвидности промежуточный коэффициент покрытия	≥ 1	0,23	0,17	0,35	152
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	————	16 705	15 905	23 646	142
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	————	31 145	34 641	39 959	128

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6
6. Излишек + или недостаток -, тыс. руб.: а собственных оборотных средств		-15 876	-18 992	-14 296	90
б общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	—	-1 436	554	2 017	
7. Коэффициент автономии независимости	$\geq 0,5$	0,72	0,71	0,74	103
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	0,39	0,41	0,35	90
9. Коэффициент маневренности собственного капитала	$\geq 0,5$	0,35	0,31	0,42	120
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,47	0,43	0,55	117
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	2,55	2,45	2,88	113
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	1,39	1,41	1,35	97

Анализируя показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации таблица 2.4. можно сделать следующие выводы. Коэффициент покрытия текущей ликвидности превышает нормальное значение > 2 , составляя 2,96 в 2016 году и показывает степень покрытия краткосрочных обязательств величиной текущих активов при условии своевременной продажи готовой продукции и поступлении выручки от всех дебиторов покупателей но коэффициент абсолютной ликвидности очень низкий 0,0035 в 2014 году, но возрастает до 0,18 в 2016 году и показывает что в ближайшее время организация может погашать из своих краткосрочных обязательств на 18%. Коэффициент быстрой ликвидности также ниже нормального значения 0,35 и означает, что организация имеет низкий уровень кредитоспособности, а так же покрытия краткосрочных обязательств на 35% за счет суммы наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов.

Положительным является в данной организации то, что она располагает достаточной величиной собственного капитала и независима от заемных источников средств, так как коэффициент автономии увеличивается и достигает в 2016 году 0,74. С увеличением коэффициента автономии за последние три года соответственно снижается коэффициент соответствия соотношения заемных и собственных средств организации. Коэффициент маневренности в 2016 году составил 0,42, что несколько ниже нормального уровня. Это говорит о том, что организация не имеет возможностей для свободного финансового маневрирования, так как у нее доля собственных средств инвестированных в наиболее мобильные активы, значительно ниже критического уровня. Финансовая зависимость организации составляет 1,35, превышая критическое значение 1,25. В организации за все последние три года наблюдается существенный недостаток собственных оборотных средств. Таким образом, СПК «Киясовский» имеет достаточную платежеспособность, а финансовое состояние организации можно характеризовать как нормальное.

Основными статьями затрат, включаемыми в себестоимость продукции кормопроизводства СПК «Киясовский» являются оплата труда основная, дополнительная, натуральная, другие выплаты, отчисления на социальные нужды, семена и посадочный материал, удобрения органические, минеральные, средства защиты растений, содержание основных средств амортизация, ремонт и техническое обслуживание основных средств, нефтепродукты, работы и услуги, организация производства и управления и прочие затраты.

Таблица 2.5 - Анализ состава и структуры затрат на производство продукции многолетних трав силосования за 2016 г.

Статьи затрат	Многолетние травы		Силосование	
	тыс. руб.	в% к итогу	тыс. руб.	в% к итогу
1	2	3	4	5
Семена и посадочный материал	102400	3,78	-	-

Продолжение таблицы 2.5

1	2	3	4	5
Запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта	283 284,10	10,45	181258,29	2,41
Сырье для переработки	-	-	5652477,64	75,03
Нефтепродукты	808 779,83	29,83	1406868,75	18,68
Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	1457715,7	53,77	281 381,01	3,74
Оплаченные затраты подрядчикам	49 759,14	1,84	1 065,38	0,01
Прочие	9 271,56	0,34	10 256,15	0,14
Итого:	2 711 210,33	100,00	7 533 307,22	100,00

По данным таблицы 2.5 можно сказать, что общие затраты на выращивание многолетних трав в 2016 году составили 2711210,33 руб. В структуре затрат преобладающей статьёй является оплата труда с отчислениями 53,77%, затем идут нефтепродукты 29,83%, запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта 10,45%. Семена и посадочный материал составляют всего 3,78%. Кроме того имеются прочие расходы, которые в общей сумме составляют всего 0,34%, сюда в том числе входят аренда земли, амортизация основных средств, оплата услуг связи, электроснабжение и т.д.

Общие затраты по силосованию за 2016 год составили 7533307,22 руб. Основная доля затрат 75,03% приходится на сырье для переработки, т.е. кукурузу на силос, далее значимой статьёй являются нефтепродукты 18,68%, оплата труда с отчислениями составляет всего 3,74%, запасные части и материалы 2,41% и прочие.

Одной из наиболее емких и важных статей производственных затрат являются расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды.

2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в СПК «Киясовский»

СПК «Киясовский» ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций фактов хозяйственной деятельности способом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета принимается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций фактов хозяйственной деятельности осуществляется в валюте Российской Федерации – в рублях.

Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Для ведения бухгалтерского учета в СПК «Киясовский» существует учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика представляет собой совокупность выбранных приемов и правил вариантов организации, методики и технологии реализации способов метода бухгалтерского учета в организации с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее деятельности.

При выборе учетной политики СПК «Киясовский» учитывались основные влияющие на эффективность использования и практическую значимость факторы: форму собственности и организационно-правовой статус СПК,

отраслевую принадлежность и вид деятельности сельское хозяйство, организационную структуру управления и наличие структурных подразделений бригады, цехи, объемы деятельности и размеры организации, уровень свободы действия в вопросах ценообразования, поставок продукции, цели и задачи экономического развития организации на долгосрочную перспективу, программы инвестиций и их направленность, окупаемость расходов затрат доходами, уровень квалификации персонала и работников бухгалтерской службы, состояние хозяйственного, налогового и бухгалтерского законодательства, возможные их изменения.

Учетная политика СПК «Киясовский» обеспечивает требования полноты, осмотрительности и рациональности:

- полнота – отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности,

- своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете,

- осмотрительность – большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов,

- приоритет содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования,

- непротиворечивость – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последующий календарный день каждого месяца,

- рациональность – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Учетная политика предварительно рассматривается и одобряется протокольным решением коллектива бухгалтерской службы, а после этого

утверждается председателем. После этого учетная политика и приложения доводят до каждого бухгалтера и других работников, отвечающих за оформление хозяйственных операций и представление оперативной, полной и достоверной информации.

Учетная политика на текущий год утверждается приказом или другими распорядительными документами по организации в конце предшествующего года, вводится с 1 января текущего года.

Схемы и графики документооборотов, структуру бухгалтерии, проекты постановки учета, положения внутрихозяйственного учета, отчетности и контроля оформляются в СПК приложениями к раскрываемой формируемой части учетной политики.

В бухгалтерском учете СПК «Киясовский» текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

Бухгалтерский учет в СПК «Киясовский» отвечает основным требованиям к бухгалтерскому учету, такому как полезность его информации для принятия решений различными группами пользователей. Чтобы информация была полезной, к бухгалтерскому учету предъявляются еще и такие требования, как сопоставимость планируемых прогнозных и учетных показателей, достоверность учетных данных, оперативность учета, полнота и простота учета, экономичность учета.

Ведение бухгалтерского учета в СПК «Киясовский» осуществляется бухгалтерией. Структура бухгалтерской службы, численность работников определяется внутренними правилами и должностными инструкциями организации. В СПК существует система внутрихозяйственных регламентов и положений по разделению функций по ведению бухгалтерского учета, установлению ответственности каждого работника организации, порядку утверждений, использованию бланков строгой отчетности.

Главный бухгалтер несет ответственность:

- 1) за оформление и обработку документов в соответствии с нормативными актами и положениями по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности,
- 2) за своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности внутренним и внешним пользователям информации,
- 3) за соблюдение кассовой и расчетной дисциплины,
- 4) за обоснованность и законность списания дебиторской задолженности и других средств организации,
- 5) за правильное и своевременное проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета,
- 6) за своевременное представление материалов для предъявления иска по недостачам, растратам и хищениям,
- 7) за правильное и своевременное начисление и выдачу заработной платы, премий и других вознаграждений работникам организации,
- 8) за правильное составление бухгалтерских справок на закрытие счетов бухгалтерского учета и отражение их в учетных регистрах,
- 9) за достоверность данных в бухгалтерской отчетности,
- 10) за своевременное и качественное выполнение работ, возложенных на службу бухгалтерского учета,
- 11) за подбор и расстановку работников учета, повышение их квалификации, обеспечение им нормальных условий труда, укрепление трудовой дисциплины и организацию работы,
- 12) за выполнение обязанностей, возложенных на него действующим законодательством, нормативными актами и должностной инструкцией.

3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР В СПК «КИЯСОВСКИЙ» Киясовского района УР

3.1 Документальное оформление операции по учету затрат на производство продукции кормовых культур в организации

Одним из основных принципов бухгалтерского учета является документирование хозяйственных операций.

В СПК «Киясовский» применяется сдельная и повременная формы оплаты труда. Для расчета заработной платы рабочих, труд которых оплачивается по повременной форме, достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Произведение тарифной ставки на отработанные рабочим часы определяет сумму заработка рабочего повременщика. Труд производственных рабочих, которые участвуют непосредственно в технологическом процессе, оплачивается по тарифным ставкам рабочих сдельщиков.

Для учета отработанного времени, объемов выполненных работ и начисленной заработной платы применяются такие документы, как учетный лист труда и выполненных работ по форме № 410-АПК, учетный лист тракториста-машиниста по форме № 411-АПК и др. Кроме того, используют табель учета рабочего времени по форме № Т-13.

По статьям «Семена и посадочный материал», «Удобрения» и «Средства защиты растений» учитывают стоимость семян, удобрений минеральных и органических и средств защиты растений, израсходованных на посев и выращивание кормовых культур. Основанием для включения их в затраты на производство служат следующие первичные документы:

- акты расхода семян и посадочного материала по форме № СП-13;
- акты об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов по форме № 420-АПК и др.

В статью «Содержание основных средств» включают затраты, связанные

с содержанием и эксплуатацией основных средств, занятых на выращивании и уборке кормовых культур. Для их оформления используют ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд без автотранспорта, ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд.

По статье «Работы и услуги» отражают стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственными вспомогательными производствами основному, а также стоимость услуг сторонних организаций. Причем услуги, оказанные сторонними организациями, оформляют актами приемки выполненных работ и договорами на их выполнение.

В состав затрат на выращивание и уборку кормовых культур включают также общепроизводственные и общехозяйственные расходы в доле, приходящейся на данную культуру статья «Организация производства и управления».

Данные всех первичных документов по затратам обязательно систематизируют в накопительной ведомости учета общепроизводственных расходов.

Расход прочих материальных ценностей в растениеводстве ГСМ, запасных частей, материалов и т.д. оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами.

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение, оприходование продукции кормовых культур: корнеплоды кормовые, клубнеплоды, солома, сено, зеленая масса кукурузная в скошенном виде и т. д. К ним относятся: акт приемки грубых и сочных кормов (ф. № 172- АПК), акты на оприходование пастбищных кормов (формы № 173 - АПК, 174- АПК).

Для оформления приема, передачи на ответственное хранение и учета заготовленных грубых и сочных кормов применяется Акт приема грубых и сочных кормов (форма № СП-17).

Акт составляется специальной комиссией в двух экземплярах на каждый вид заготовленных грубых и сочных кормов. К акту прилагаются схемы участков с указанием расположения и номера стогов, скирд, траншей, буртов и овощехранилищ. Принятые комиссией стога, скирда, траншеи, бурты и т.п. закрепляют за фермами и передают под ответственность заведующим фермами, управляющим отделениями или другим материально ответственным работникам.

Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, где он служит основанием для оприходования убранных, засилосованных или застогованных кормов. Второй экземпляр акта со схемой расположения стогов, скирд и др. передается фуражиру или другому работнику, принявшему корма на ответственное хранение.

Грубые и сочные корма в рационах кормления животных занимают, соответственно, свыше 20 и 25%. Своевременный и полный учет всех заготовленных кормов является одним из важных условий обеспечения животных кормами в необходимом количестве.

Сложным является определение количества грубых и сочных кормов, так как наблюдается разрыв во времени между производственными операциями по заготовке кормов и операциями по их оприходованию.

Учет грубых кормов и выявление их качества предварительно проводят после укладки в стога и скирды с каждого участка и повторно через 1,5-2 месяца после укладки их на хранение.

Произвести взвешивание всех заготовленных в хозяйстве грубых и сочных кормов практически невозможно, поэтому используют более приближенные к действительности методы. Для этого устанавливают объем скирды или стога (м^3) и массу 1 м^3 . Умножением средней массы 1 м^3 кормов на весь объем исчисляют их массу.

К грубым кормам относят сено, солому, мякину, отходы технических производств (лузгу, пленки), а также травяную и сенную муку.

Взвешивание кормов при определении средней массы 1 м^3 является обязательным, потому что пользование справочными данными может привести к существенным ошибкам при определении фактической массы урожая, т.е. эти данные являются средними величинами и не могут достаточно точно характеризовать массу единицы объема корма в конкретных условиях его производства.

Для определения массы 1 м^3 грубых кормов проводят пробное взвешивание всей скирды или части ее длиной не менее 4-5 м, а круглого стога – взвешивание кормов во всем стоге. Взвешивание всей скирды, как правило, практикуют с одновременным ее перевозом к фермерам.

Скирды (стога), предназначенные для пробного взвешивания, предварительно обмеряют и по соответствующим таблицам определяют объем той части, которая будет взвешиваться. Для определения массы 1 м^3 грубых кормов общую массу всей или части скирды (стога) делят на объем всей скирды (стога) или ее части.

Для учета используется выше названный акт приема грубых и сочных кормов (ф. №СП-17).

Для отражения в учете точного местонахождения принятой скирды (стога) рекомендуется составлять схемы их размещения на убранных площадях.

Наиболее рациональным является хранение грубых кормов в поле, на месте их произрастания. Однако при выпадении большого количества осадков, сильных снежных заносах и бездорожье, часто дополнительно затрачиваются труд и средства на расчистку подъездных путей к стогам и скирдам. Кроме того, перевозка кормов с полей к местам потребления сопровождается значительными их потерями.

Грубые корма лучше всего хранить вблизи животноводческих ферм на специально отведенных и оборудованных сенопунктах или сенокладах. Такое хранение позволит сократить затраты труда и средств на доставку кормов животным в стойловый период и уменьшить их потери в период хранения.

Участок для сенопункта должен быть ровным, на сухом, желательно возвышенном месте. Площадку огораживают изгородью и окапывают траншеями шириной 1 м, глубиной до 1,5 м, образуя при этом земляной вал высотой до 1-1,5 м. Траншеи и земляные валы необходимы в противопожарных целях, а также служат для задержания притока воды к скирдам (стогам) и предохраняют их от снежных заносов.

Силосование представляет собой наиболее простой и доступный способ консервирования и хранения кормов – зеленой растительной массы, кукурузы, подсолнечника, корнеклубнеплодов, продукции кормовых бахчевых культур, а также различных отходов полеводства, овощеводства и промышленности, перерабатывающей сельскохозяйственное сырье.

При силосовании питательные качества кормов обеспечиваются за счет тщательной изоляции от внешней среды и консервирования его молочной кислотой, образующейся в результате жизнедеятельности молочнокислых бактерий.

Соблюдение рекомендаций научно-исследовательских институтов по технологии силосования позволит сохранить питательные качества выращенного урожая на 85-90%.

Учет и оприходование силоса проводят не ранее чем через 20 дней после окончания загрузки силосного сооружения, бурта или кургана, так как только к этому сроку в основном заканчиваются заквашивание и осадка засилосованной массы, но не позднее чем через 30 дней после закладки.

В СПК силос учитывают по видам силосной массы в весовом выражении, кормовых единицах и переваримом протеине.

Силос приходуется также по акту приема грубых и сочных кормов (ф. № СП-17). В нем указываются дата его составления, тип и номер хранилища, вид растения и фаза вегетации при уборке; дата начала и окончания закладки; объем силоса в сооружении, бурте, кургане (в кубических метрах); принятая для расчета масса 1 м^3 силоса.

Сенаж – это консервированный корм как многолетних, так и однолетних бобовых, злаковых и злаково-бобовых травосмесей, провяленных после скашивания в поле до влажности 50-60 % и сохраненных в анаэробных условиях.

Полевая сушка трав и силосование сопровождаются значительными потерями питательных веществ. В отличие от сена в сенаже полностью сохраняются листья и соцветия растений.

Хранят сенаж в траншеях и башнях. Башни заполняют в два приема. Первоначальная загрузка должна продолжаться не более 5 дней. После заполнения башни на поверхность провяленной массы закладывают свежескошенную измельченную траву слоем 25 – 30 см и укрывают пологом из полиэтиленовой пленки. На поверхность полога укладывают 4 – 5 т измельченной массы. Через 15 – 18 дней происходит осадка массы, поэтому башню дозагружают и вновь укрывают.

Количество сенажа определяют и приходят на основании взвешивания при закладке его хранилища: со скидкой на потери 5% - в герметические башни и 10% - в обычные башни и силосные траншеи.

Корнеплоды и овощи (предназначенные для кормовых целей) приходят на основании дневника поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № СП-14).

По мере поступления продукцию взвешивают. При этом каждый отвес с указанием даты, места уборки (приемки) продукции, ее качества и массы записывают в дневник.

Скошенная зеленая масса однолетних, многолетних трав и других культур, ботва корнеплодов, капустный лист и т.п., предназначенные на корм скоту, должны обязательно взвешиваться.

В практике многие хозяйства для учета зеленой массы, а также при уборке картофеля, корнеплодов, овощей используют реестр отправки (приема) зерна

и другой продукции с поля (ф. № СП-1, СП-2). В нем отражают поступившую продукцию с поля и указывают каналы ее использования.

Для учета оприходования зеленой массы культурных, улучшенных и естественных пастбищ, скормленных скоту без предварительной уборки (путем выпаса) применяются: Акт на оприходование пастбищных кормов (форма № СП-18); Акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных по уносному методу (форма № СП-19).

Составляются специальной комиссией. В состав комиссии обязательно включаются представители агрономических и зоотехнических служб. Количество зеленой массы определяется по типовой методике. Выбор того или иного метода учета использованных кормов (зоотехнический или укосный) определяется членами комиссии с учетом особенностей травостоев на участке.

Оформленный акт передается в бухгалтерию и служит основанием для учета выхода кормов и включения их в затраты по содержанию поголовья животных, которому скормлены корма.

Данные о скормленной скоту зеленой массы записывают в журнал учета расхода кормов. Они служат основанием для определения урожайности культурных и улучшенных пастбищ, которые выражаются в воздушно – сухой массе сена в центнерах.

Зеленая масса естественных пастбищ, скормленная скоту путем выпаса, показывается в акте без стоимостной оценки или по сумме фактических затрат.

Урожайность пастбища – это растительная масса, выросшая за вегетационный период, съеденная скотом или убранная другим способом. Конечная урожайность пастбища выражается в центнерах зеленой или воздушно-сухой массы (сена) с 1га. При этом зеленая масса, скормленная на корню, а также использованная на сенаж, силос, травяную муку и т.д., может быть пересчитана на сено или на зеленый корм.

Продуктивность пастбища – это в конечном итоге количество животноводческих продуктов (молоко, шерсть, прирост скота), которое получено с

1га пастбища в течение всего пастбищного периода, В значительной степени продуктивность пастбища зависит от вида и породы скота, правильной организации выпаса животных, поедаемости травы, количества выделенных на подкормку концентратов и ряда других факторов.

Продуктивность пастбищ может быть выражена также в кормовых единицах и протеине.

Для учета урожайности пастбищ применяют агрономический (укосный) и зоотехнический (расчетный) методы. Различие между ними в том, что при агрономическом методе урожай травы на пастбище определяется путем скашивания и взвешивания, при зоотехническом методе – путем пересчета исходя из количества полученной животноводческой продукции.

Для оформления и учета ежедневной выдачи кормов на животноводческие фермы, применяется Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20).

Ведомость выписывается в двух экземплярах бухгалтерией или зоотехнической службой. Основанием для выписки ведомости является план кормления животных в соответствии с утвержденным рационом. В ведомости указывается лимит кормов по видам и половозрастным группам животных, для которых они выдаются.

Первый экземпляр ведомости с подписью получателя кормов служит основанием для списания отпущенных кормов с подотчета кладовщика (заведующего складом) или другого материально ответственного лица, второй - с подписью кладовщика (заведующего складом) об отпуске кормов – находится у заведующего фермой или бригадира.

В конце месяца зоотехник или заведующий фермой, в ведении которого находятся животные, выводит фактический расход кормов по каждой группе, а при наличии остатков кормов – и данные об остатках.

Данные о расходе кормов по видам бухгалтер в установленном порядке записывает в Журнал учета расхода кормов.

В производстве продукции кормовых культур применяется большое число самых разнообразных документов как по учету затрат, так и по выходу продукции. Данные каждой группы документов при их обработке систематизируют по определенным признакам в соответствии с характером движения и использования документов. В то же время в отрасли растениеводства данные всех документов обязательно систематизируют по объектам учета затрат - видам работам и культурам (группам культур).

Для этой систематизации применяют специально разработанные накопительные ведомости и журналы. В настоящее время применяют унифицированная накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301 - АПК), в которой производится накопление затрат по большинству отраслей, в том числе по растениеводству. В конце месяца по каждой работе и культуре в накопительной ведомости подсчитывают итоги затрат. Для удобства записей в конце ведомости открывают итоговую страницу (по каждой культуре), куда в конце месяца переносят частные итоги каждого вида работ и подсчитывают общие итоги по культурам за месяц используют для записей в лицевой счет (производственный отчет) подразделения.

В СПК «Киясовский» необходимо принять меры по улучшению качества ведения первичной документации, т.к. в хозяйстве встречаются бланки первичного учета, которые не содержат всехнеобходимых для учета реквизитов.

Положительной стороной первичного учета в СПК «Киясовский» является то, что все хозяйственные операции, совершаемые в СПК «Киясовский», сопровождаются первичными документами.

При неправильном оформлении первичной документации контроль за затратами значительно снижается. График документооборота в СПК «Киясовский» разработан и утвержден в учетной политике, однако не все документы поступают в бухгалтерию своевременно, из-за этого нарушается целостность работы бухгалтерской службы.

3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции кормовых культур

Аналитический учет затрат на производство необходим для накопления информации о затратах производств и контроля за издержками производства, а также о затратах на производство отдельных видов продукции для калькулирования себестоимости этой продукции.

Рациональная организация учета затрат предполагает выбор его оптимальных объектов, причем под объектами понимаются группировки затрат по признакам. В СПК «Киясовский» основными группировками затрат в учете являются: по видам производств – основное и вспомогательное, по местам возникновения затрат, по элементам и статьям затрат.

Учет затрат, выход продукции растениеводства в ведется на счете 20/1 на соответствующих аналитических счетах в разрезе следующих элементов затрат:

1. материальные затраты
2. оплата труда с отчислениями
3. амортизация основных средств
4. прочие затраты

и статей затрат:

1. оплата труда с отчислениями
2. семена и посадочный материал
3. минеральные удобрения
4. содержание основных средств, в т.ч.

а - нефтепродукты

б - амортизация

в - ремонт

5. работы и услуги
6. организация производства и управления
7. прочие затраты

По статье “Оплата труда с отчислениями” учитывают оплату труда рабочих, занятых на выращивании кормовых культур, начисленную в соответствии с действующим “Положением об оплате труда рабочих, руководителей, специалистов и служащих СПК «Киясовский». Кроме того, на данную статью относят: премии за перевыполнение плана производства продукции и повышение урожайности кормовых культур; доплаты рабочим растениеводства (включая трактористов – машинистов), а также другие выплаты, предусмотренные “Положением об оплате труда”, включаемые в себестоимость продукции. По этой же статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование, включая отчисления в пенсионный фонд, федеральный фонд обязательного социального страхования и фонд социального страхования, и страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

В статью “Семена и посадочный материал” включают затраты на семена и посадочный материал, использованные на посев кормовых культур.

По статье “Минеральные удобрения” учитывают стоимость внесенных под зерновые культуры минеральных удобрений, включая микроудобрения, бактериальные и другие удобрения.

По статье “Содержание основных средств” а) нефтепродукты учитывают стоимость топлива и смазочных материалов, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных работ для выращивания кормовых культур.

б) «амортизация» учитывают амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, используемых в производстве продукции кормовых культур.

в) «ремонт» учитывают расходы на ремонт основных средств, стоимость запасных частей, списываемых на ремонт транспортных средств, используемых при производстве продукции кормовых культур.

В статье «Организация производства и управления» учитывают расходы по организации производства и управлению отрасли растениеводства. Эти затраты распределяются между видами кормовых культур пропорционально суммы затрат по прямой оплате труда.

В статье «Работы и услуги» учитывают стоимость услуг, оказываемых растениеводству собственными вспомогательными производствами: машинно – тракторным парком, автопарком.

В статье «Прочие затраты» отражают расходы, не учтенные в перечисленных выше калькуляционных статьях: налог на землю, обработка посевов химикатами и др.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции основываются на данных соответствующих первичных документов. Можно выделить четыре группы документов: по учету затрат труда, предметов труда, средств труда и выхода продукции.

В конце месяца по каждой работе и культуре в журнале учета работ и затрат подсчитывают итоги затрат. Записи в журнале производят на основании первичных документов.

Регистром обобщения аналитических данных в СПК «Киясовский» является производственный отчет по растениеводству, который является обобщающим регистром о затратах и выходе каждого вида продукции в растениеводстве. Данные из производственного отчета переносятся в журнал-ордер.

К закрытию счета 20/1 «Растениеводство» приступают только после того как будут отражены суммы калькуляционных разниц по счету 23 «Вспомогательное производство», а так же после распределения затрат со счетов 23 «Вспомогательное производство», 24 «Машинотракторный и комбайновый парк», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Эти затраты распределяют пропорционально

сумме амортизации основных средств и заработной платы основных производственных рабочих, задействованных в выращивании кормов.

Синтетический учет готовой продукции осуществляется без использования счета 40 «Выпуск продукции работ, услуг». Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 10 «Семена, корма» и кредиту счета 20/1 «Растениеводство». По окончании года исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20/1 «Растениеводство» в дебет счета 10 «Семена, корма» способом дополнительной проводки или способом «красное сторно».

Синтетический учет затрат на основное производство ведут на счете 20 «Основное производство» в разрезе следующего субсчета: 20/1 «Растениеводство». По дебету этого субсчета учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции. Основанием для учета затрат и выхода продукции растениеводства служат накопительные ведомости учета затрат на производство продукции растениеводства, расчеты по начислению амортизации и другие документы, данные которых ежемесячно группируются в производственные отчеты по растениеводству.

Записи по дебету счета 20-1 ведут в корреспонденции с кредитом следующих счетов, показанных в схеме бухгалтерских проводок по учету затрат на производство продукции кормопроизводства в СПК «Киясовский».

Таблица 3.1 -Журнал регистраций хозяйственных операций по учету затрат на производство многолетних трав за 2016г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых проводятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Начислена амортизация основных средств	283,25	20/1	02	Ведомости расчета и начисления амортизации по основным средствам ф. № 48-АПК, ф. № 49-АПК
2.	Списана стоимость использованных семян	196	20/1	10/18/1	Акт расхода семян и посадочного материала ф.№ СП-13
3.	Списана стоимость использованных ядохимикатов	527	20/1	10/2	Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений ф. № 262-АПК; книжка чеков на затраты подразделения ф. N249-АПК
4.	Списана стоимость использованных ГСМ	1004249,7	20/1	10/4	Учетный лист тракториста-машиниста ф. № 133-АПК
5.	Списана стоимость использованных запчастей	283284,1	20/1	10/06	Лимитно-заборная ведомость ф. № 261-АПК, накладные внутрихозяйственного назначения ф. № 264-АПК

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
6	Приняты работы и услуги вспомогательных производств	18,30	20/1	23	Справка-расчет бухгалтерии
7.	Списана и отнесена соответствующая часть общепроизводственных расходов растениеводства	8814,72	20/1	25/1	Ведомость распределения общепроизводственных расходов, справка-расчет бухгалтерии.
8.	Списана и отнесена соответствующая часть общехозяйственных расходов	315,37	20/1	26	Ведомость распределения общехозяйственных расходов, справка-расчет бухгалтерии
9.	Отражена стоимость принятых работ и услуг, выполненных сторонними организациями	627196,1	20/1	60	Счет-фактура с приложением актов на выполненные работы, товарно-транспортные накладные
10	Начислена оплата труда	67399,97	20/1	70	Расчет начисления натуральных выдач за работу по уборке урожая и расчетно-платежная ведомость ф. № Т-49
11	Произведены отчисления на социальные нужды	1457715,7	20/1	69	Бухгалтерская справка
	Итого затрат:	3450000			
2.	Оприходована продукция в течение года по плановой себестоимости:				Реестр отправки зерна и другой продукции с поля ф. № СП-1
	Сено	193050	10/6	20/1	
	Зеленная масса	2510700	10/6	20/1	
	Семена	240000	10/7	20/1	

Схемы корреспонденций счетов, применяемые в организации соответствуют плану счетов и инструкции по его применению.

Регистры бухгалтерского учета формируются автоматически с программой 1С «Предприятие 7.7». Отчет «Журнал-ордер и ведомость по счету» представляет собой отчет по движению на счете (начальное сальдо, обороты с другими счетами и конечное сальдо), детализированный по датам (периодам) или по проводкам (операциям). Вариант детализации отчета:

- Проводка – каждая строка отчета соответствует проводке;
- Операция – каждая строка отчета соответствует операции;

В зависимости от того, установлен режим вывода корреспонденций со счетами по дебету или по кредиту, отчет будет называться «Ведомость» или «Журнал-ордер». Если выбраны оба варианта, то отчет будет называться «Журнал-ордер и Ведомость по счету». Строки отчета располагаются в хронологическом порядке.

Отчет «Анализ счета 20» содержит обороты счета с другими счетами за выбранный период. Анализ счета представляет собой таблицу, в которой содержатся обороты счета с другими счетами за указанный период. Данный отчет можно сформировать в разрезе субсчетов и субконто или в разрезе по корреспондирующим счетам и субконто.

Отчет «Анализ счета 20 по датам» используется, когда необходимо получить обороты по счету 20 на каждую дату определенного периода. Отчет представляет собой таблицу, где на каждую дату, в течение которой проводились операции со счетов, содержатся обороты счета с другими счетами, суммарные обороты, остатки на начало и на конец даты.

Отчет «Обороты счета 20(главная книга)» используется для вывода оборотов и остатков счета за каждый месяц. Он может быть очень полезен при подведении итогов и составлении отчетности. Кроме того, в этом отчете можно установить, должны ли выводиться остатки на начало и конец периода, суммарные обороты за период и обороты с другими счетами по

дебету и кредиту данного счета. Отчет представлен в виде таблицы, каждая строка которой содержит обороты по счетам за месяц.

Отчет «Анализ счета 20 по субконто» содержит итоговые суммы корреспонденций данного счета с другими счетами за указанный период, а также остатки по счету на начало и на конец периода в разрезе объектов аналитического учета с детализацией по дням, неделям, декадам, месяцам, кварталам или годом. Этот отчет может быть сформирован только для счетов, по которым ведется аналитический учет.

В отчет «Анализ субконто» для каждого субконто (объекта аналитического учета) выбранного вида приводятся обороты по всем счетам, в которых используется это субконто, а также развернутое и свернутое сальдо. Параметры использования субконто могут заполняться в зависимости от того, по каким видам субконто ведется аналитический учет. В графах анализа субконто указывается наименование субконто, сальдо на начало периода, обороты по дебету и кредиту и остаток на конец периода. Для каждого субконто приводятся остатки (сальдо) и обороты по всем синтетическим счетам, для которых это субконто используется.

Если необходимо получить максимально полную картину операций по объекту аналитического учета (субконто) или группе субконто, можно вывести «Карточку субконто». Этот отчет содержит все операции с конкретным объектом аналитического учета (субконто) в хронологической последовательности с указанием реквизитов проводок, остатков по субконто после каждой операции, на начало и конец периода.

В отчет «Карточка счета 20» включаются все проводки с данным счетом или проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета. Кроме того, в карточке счета показываются остатки на начало и конец периода, обороты за период и остатки после каждой проводки. Если для указанного счета ведется аналитический учет, можно сформировать карточку, отражающую проводки по данному счету только с

конкретными объектами аналитического учета (субконто).

Чтобы проанализировать обороты между одним или всеми субконто одного вида, и одного или всеми субконто другого вида, можно воспользоваться отчетом «Обороты между субконто». Отчет представляется в виде таблицы, в которой приводятся наименования основного и корреспондирующего субконто, а также корреспонденции счетов проводок, в которых встречались пары значений субконто указанных видом. По каждой корреспонденции счетов выводятся обороты в денежном измерении.

Для счетов, по которым ведется аналитический учет, можно получить разбиение остатков и оборотов по конкретным объектам аналитического учета. Соответствующий отчет называется «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20». ведомость представляет собой список по значениям субконто. Каждая строка ведомости содержит наименование объекта аналитического учета (субконто), остаток на начало периода, дебетовый и кредитовый обороты и остаток на конец периода. В нижней части списка выведены итоговые данные: сальдо по счету в целом, развернутое сальдо (отдельно суммы по дебетовым и кредитовым остаткам) и суммарные обороты.

«Журнал-ордер счета 20 по субконто» представляет собой отчет по движению на счете (начальное сальдо, обороты с другими счетами и конечное сальдо) за выбранный период, детализированный по субконто. Данный отчет представляет такую же информацию, что и отчет «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20», и, кроме этого, содержит информацию по оборотам с корреспондирующими счетами.

Кроме указанных отчетов в программе можно сформировать следующие отчеты: оборотно-сальдовая ведомость, отчет по проводкам, шахматка.

Отчет по проводкам представляет собой выборку из журнала проводок по некоторым заданным критериям. Включение проводок в отчет может быть ограничено фильтром. В общем случае фильтр может содержать

одну или несколько корреспонденций счетов. Для каждой включенной в отчет проводки приводятся дата, описание проводки, счета дебета и кредита проводки, сумма проводки и наименования субконто дебета и кредита проводки, если по счетам дебета или кредита проводки ведется аналитический учет.

Шахматка – это отчет, содержащий табличное представление оборотов между счетами за некоторый выбранный период. Шахматка дает наглядное представление о движении средств и обязательств организации. Шахматка представляет собой таблицу, в которой строки соответствуют дебетуемым счетам, столбцы – кредитуемые счета, а в ячейках (клетках) на пересечении выводятся суммы оборотов за выбранный период в дебет счета, указанного в левой части строки, с кредита счета, указанного в верхней части содержащего данную ячейку столбца. Слева и сверху в шахматке отображаются номера счетов дебета и кредита, а справа и снизу - обороты по этим счетам.

Оборотно-сальдовая ведомость содержит для каждого счета информацию об остатках на начало и на конец периода и оборотах по дебету и кредиту за установленный период. Этот отчет является одним из наиболее часто используемых отчетов в бухгалтерской практике. Ведомость приводится в виде списка, в котором для каждого счета и субсчета, имеющего нулевое сальдо или обороты за данный период, приводятся код счета и субсчета, остаток на начало периода, обороты за период по дебету и по кредиту счета и остаток на конец периода.

3.3 Исчисление себестоимости продукции кормовых культур

Калькулирование себестоимости представляет собой совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции работ, услуг, применяемых в СПК

«Киясовский». Калькуляция же является результатом калькулирования, т.е. расчетные процедуры по определению затрат организации, приходящихся на единицу произведенной продукции. От структуры калькуляции непосредственно зависят методы и порядок учета, степень раскрытия затрат на производство, система плановых расчетов и характеристика получаемой при этом информации о себестоимости продукции работ, услуг.

Для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг в СПК «Киясовский» составляется калькуляция от латинского *calculatio* – считать, подсчитывать, которая является заключительным этапом управленческого учета затрат на производство. Калькуляцию в первичном значении понимали как комплекс затрат, а калькулирование – как процесс их исчисления. В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и в частности в СПК «Киясовский» являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета. В СПК «Киясовский» методы распределения затрат при калькулировании выбираются в основном, лишь с целью более точного исчисления себестоимости продукции, тогда как на западе выбор методов распределения подчинен не столько точности исчисления себестоимости продукции, сколько возможности использования информации для различных целей управления.

Важным вопросом при исчислении себестоимости продукции является правильное установление калькуляционной единицы – это измеритель объекта калькуляции. Ее выбор зависит от особенностей изготовления продукции, обширности номенклатуры, применяемых единиц измерения, действующего стандарта и технических условий на вырабатываемые изделия.

В практической деятельности производственных предприятий используются следующие группы калькуляционных единиц:

- Условные единицы – спирт 100% крепости, минеральные удобрения в перерасчете на процент действующего вещества азота, фосфора, калия и др.,
- Натуральные единицы с учетом и без учета качества объекта продукта – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры и др.,
- Условно-натуральные единицы – 100 условных банок консервов и др.,
- Эксплуатационные единицы – мощность, производительность и др.,
- Единицы работ – одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.,
- Единицы времени – машино-день, норма-час и др.

Объектами учета затрат кормопроизводства в СПК «Киясовский» являются: непосредственно сама сельскохозяйственная культура, работы незавершенного производства, затраты подлежащие распределению, прочие объекты.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах на производство кормовых культур и выходе готовой продукции основываются на данных соответствующих первичных документов, которые можно подразделить на следующие группы: по учету затрат труда, предметов труда, средств труда и выхода продукции.

В течение отчетного года основная продукция приходится в оценке по плановой себестоимости, т.е. фактической себестоимости прошлого отчетного года. В конце отчетного года плановая себестоимость доводится до фактической. По мнению Р.А. Алборова [11, с.228] с целью оперативного управления издержками и себестоимостью продукции в сельском хозяйстве под объектами калькуляции следует понимать не только конечную продукцию с учетом ее качества, но и полученную продукцию полуфабрикат на

определенных этапах технологического процесса, а также виды работ по периодам переделам производства осенне-зимние работы, весенние работы, летние работы, в зависимости от принятой модели управленческого учета – учетной политики организации.

В СПК «Киясовский» для определения себестоимости культуры применяется способ прямого расчета. «В своей работе Р.А. Алборов [11, с.241] делает вывод, что в сельском хозяйстве наиболее обоснованным будет использование способа суммирования затрат, сущность которого заключается в обобщении и определении затрат по временным периодам, процессам, переделам, работам, с прямым отнесением отдельных затрат по каждому виду продукции»

В СПК «Киясовский» себестоимость кормов исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание кормовой культуры и уборку урожая на массу полученных кормов.

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на культуру, таких как семена, удобрения, ядохимикаты, ГСМ и др., так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных способов и приемов.

Фактические затраты на производство продукции могут быть определены только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 23,25,26,20/1.

В конце отчетного года по дебету аналитических счетов растениеводства будут учтены фактические затраты; по кредиту - выход основной продукции в оценке по плановой себестоимости, побочная продукция отсутствует.

После доведения плановой себестоимости до фактической, исчисляется калькуляционная разница, которая списывается по потребителям.

По сеяным однолетним травам объектами калькуляции являются отдельные виды получаемой продукции. Если посеы трав используются для

получения только одного вида продукции, то для исчисления ее себестоимости применяют простой метод калькулирования, т.е. себестоимость 1 ц продукции исчисляют делением учтенной суммы затрат на количество полученной продукции. При получении от однолетних сеяных трав нескольких видов продукции (сена, семян, зеленой массы) исчисление себестоимости каждого вида осуществляется с помощью коэффициентов: для сена - 1,0; для семян – 9,0; для соломы – 0,1; для зеленой массы – 0,25. Всю продукцию переводят в условную, затем путем деления учтенных затрат по однолетним травам на количество условной продукции определяют себестоимость одной условной единицы. Применяя соответствующие коэффициенты, рассчитывают себестоимость каждого вида продукции [18, с. 54].

Рассмотрим исчисление себестоимости продукции кормовых культур в СПК «Киясовский». Затраты на выращивание однолетних трав за 2016 год составили 588 000 руб. За год в результате укосов получено 7180 ц зеленой массы (один вид продукции). Фактическая себестоимость 1 ц 588 000 руб. :7180 ц), который составляет 81,89руб.

Затраты по выращиванию многолетних трав включают затраты прошлых лет и текущего года. Затраты прошлых лет (расходы на подготовку почвы, посев, стоимость семян, выращивание посевов и т.д.) распределяют по годам их использования. Если посевы будут использоваться в течение двух лет, то на каждый год относится по 50% затрат, если в течение четырех лет – то по 25%, и т.д. Затраты текущего года, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, включают полностью в себестоимость продукции урожая отчетного года.

Объекты калькуляции и методика исчисления себестоимости продукции по многолетним травам аналогичны объектам и методике калькуляции по однолетним травам. Для распределения затрат между видами продукции многолетних трав (при получении нескольких видов продукции) используются следующие коэффициенты: для сена – 1,0; для семян – 75,0; для соломы – 0,1; для зеленой массы – 0,3.

Затраты на выращивание многолетних трав в 2016 году составили 3 450 000 руб. (затраты текущего года и затраты прошлых лет, относящиеся к текущему году). От урожая получено: сена – 3861 ц; зеленой массы – 167 380 ц, семян – 60 ц.

Таблица 3.2-Исчисление себестоимости продукции сеяных многолетних трав

Вид продукции	Количество продукции, ц	Коэффициент перевода	Количество условной продукции, усл. ед.	Затраты на производство, руб.	Себестоимость 1 ц продукции, руб.
1	2	3	4	5	6
Сено	3861	1,0	3861	212007,5	54,91
Зеленая масса	167380	0,3	50214	2756748,6	16,47
Семена	60	75,0	4500	24709,5	4118,25
Итого	-	-	58575	3450000	-

При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты по незавершенному производству делятся между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции с 1 га, исчисленной в центнерах кормовых единиц.

Затраты, используемые для получения одного вида продукции, полностью относят на ее себестоимость, т.е. применяют простой метод калькулирования. При использовании улучшенных и естественных сенокосов, пастбищ для получения нескольких видов продукции затраты на выращивание каждой культуры суммируют исходя из общих затрат, распределенных по культурам пропорционально сбору продукции с 1 га, переведенному в условную продукцию с помощью коэффициентов для многолетних трав.

Зеленую массу, скормленную с пастбищ на корню, на материальные счета не приходуют, но ее стоимость включают в затраты животноводства.

Количество скормленной зеленой массы определяются путем умножения количества кормо-дней на норму расхода зеленой массы в пастбищный период.

Исчисление себестоимости продукции сельскохозяйственных культур, выращиваемых для кормовых целей, осуществляется посредством метода простого калькулирования. Ученные затраты по культуре делят на количество полученной продукции. Исчисление себестоимости силоса и сенажа обусловлено технологией заготовки. Силос изготавливают из зеленой массы разных культур, которую вместе с добавками укладывают в специальные сооружения (траншеи, ямы, башни), трамбуют, и не раньше, чем через 20 дней молочно-кислого брожения, она превращается в силос. Готовый силос приходят через 20 дней после загрузки силосного сооружения. Следовательно, себестоимость готового силоса состоит из стоимости зеленой массы, затрат по силосованию (загрузке, трамбовке силосных сооружений и т.д.) и содержанию силосных сооружений.

Перед исчислением себестоимости силоса необходимо рассчитать фактическую себестоимость зеленой массы в установленном порядке. Себестоимость 1 ц силоса определяют делением затрат, отнесенных на силос, на количество готового силоса.

Так, в СПК «Киясовский» производственные затраты по силосованию в 2016 г. составили 2 005000 руб., в результате чего выход продукции (силос) составил 74390 ц. Следовательно, себестоимость 1 ц силоса составит 26,95 руб. (2 005000 руб. : 74390 ц).

Сенаж получают при сохранении провяленных многолетних и однолетних злаковых трав, имеющих влажность не более 60%, в бескислородные условия. Обмер готового сенажа проводят через 10-15 дней после закладки сенажной массы в хранилище. Методика исчисления сенажа аналогична методике исчисления себестоимости силоса.

Так, в СПК «Киясовский» производственные затраты по сенажированию в 2016 г. составили 1 124000 руб., в результате чего выход продукции (сенаж) составил 12520 ц. Следовательно, себестоимость 1 ц сенажа составит 89,78 руб. (1 124000 руб. : 12520 ц).

3.4 Рационализация учета затрат на производство продукции кормовых культур в организации

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета – объективная необходимость.

В наиболее крупных организациях учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений. В рассматриваемом СПК «Киясовский» учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

Учет затрат в СПК «Киясовский» ведется в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции работ, услуг в сельскохозяйственных организациях, что закреплено в Учетной политикой организации.

Положительным моментом также является, что все операции в хозяйстве сопровождаются первичной документацией, но зачастую используются устаревшие формы, а также не все реквизиты форм заполняются, такие как подпись и дата составления документа. В связи с этим необходимо применять только унифицированные бланки учетных документов, а применение форм документов, разработанных самим хозяйством, зафиксировать в Учетной политике. Также необходимо проверять правильность и полноту заполнения первичных документов.

Достоверное формирование себестоимости продукции кормопроизводства зависит от правильности отражения в бухгалтерском учёте операций по расходованию материальных ценностей. Отпуск материалов со склада и получение их подотчёт в пределах предварительно утверждённого лимита оформляют лимитно-заборными ведомостями. Они являются

накопительными многодневными документами. Для усиления контроля за отпуском материальных ценностей данный документ целесообразно оформить за декаду с введением дополнительных реквизитов: планового объёма производства продукции, лимита расхода материальных ценностей на единицу продукции, количество ранее отпущенных материальных ценностей. Однако, отпуск материалов со склада не должен означать расходование материалов, а прямое расходование материалов должно контролироваться и утверждаться с помощью первичных документов непосредственно в местах совершения операций. Предлагаем в этом случае оформлять Акт об использовании материальных ценностей. В указанном документе необходимо предусмотреть следующие дополнительные реквизиты: название объекта производства учёта затрат, где используются материальные ценности, конкретные даты расхода ценностей, конкретные наименования видов производственных запасов, центр ответственности, расход ценностей по норме и фактически.

Одним из путей совершенствования учета затрат на прирост качества кормов является создание резерва под снижение качества кормов, так считают Остаев Г.Я. и Концевая С.Р. Предлагаемый резерв можно учитывать на счете 12 «Резерв под снижение качества кормов» и создавать за счет доходов от продажи продукции животноводства. Д-т 90 «Продажи», субсчет «Продажа продукции животноводства», К-т 12. Создание вышеуказанного резерва за счет доходов от продажи продукции животноводства обусловлено тем, что при снижении качества кормов увеличивается их расход. При установлении в хозяйстве потерь качества кормов на основании акта потерь предлагается списывать стоимость снижения качества за счет созданного резерва в дебет субсчета «Корма» счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 12 (по методу красного сторно). Такая методика корректировки стоимости кормов с учетом их качества позволит объективно формировать затраты и себестоимость производства продукции животноводства [41, с.41].

Также было выяснено, что сложным является определение количества грубых и сочных кормов, так как наблюдается разрыв во времени между производственными операциями по заготовке кормов и операциями по их оприходованию. Произвести взвешивание всех заготовленных в хозяйстве грубых и сочных кормов практически невозможно, и в исследуемой организации данные замеры производятся некорректно и довольно приблизительно, что значительно искажает действительность. Однако в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции растениеводства и животноводства для этого устанавливают объем скирды или стога (м^3) и массу 1 м^3 . Умножением средней массы 1 м^3 кормов на весь объем исчисляют их массу. Использование данного метода расчета количества грубых и сочных кормов значительно улучшит и облегчит учет продукции кормовых культур [12].

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

СПК «Киясовский» расположен в южной части республики в животноводческо-зерновой зоне. Центральная усадьба хозяйства расположена в райцентре с. Киясово в 65 км от столицы Удмуртской республики г. Ижевска и в 23 км от железнодорожной станции Кечево.

СПК «Киясовский» зарегистрирован 4 ноября 2002 года, регистратор — Межрайонная ИМНС России №5 по Удмуртской Республике. Полное наименование — сельскохозяйственный производственный кооператив «Киясовский». СПК находится по адресу: 427840, Удмуртская Республика, Киясовский район, с. Киясово, ул. Ломоносова, д. 28. Основным видом деятельности является: "Растениеводство в сочетании с животноводством смешанное сельское хозяйство".

Выручка от продаж сельскохозяйственной продукции за указанный период возросла. Так же растет из года в год себестоимость продукции. Причем рост выручки несколько выше роста себестоимости, так выручка за три года возросла на 26,8%, а себестоимость продукции на 22,9%. Так как в организации наблюдается значительная доля управленческих расходов, то в течении исследуемого периода отмечается убыток, но в 2016 году он значительно ниже, чем в 2014 году и составляет всего 93 тыс. руб.

В прибыль до налогообложения и соответственно чистую прибыль включены суммы полученных дотаций государственной помощи. С учетом этих дотаций уровень рентабельности продажи продукции за анализируемые годы колеблется от 4,69% до 5,11%. Все это означает что СПК «Киясовский» в целом улучшил свои экономические показатели, не смотря на снижение производственных показателей.

Анализируя показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации можно сделать следующие выводы. Коэффициент покрытия текущей ликвидности превышает нормальное значение > 2 , составляя

2,96 в 2016 году и показывает степень покрытия краткосрочных обязательств величиной текущих активов при условии своевременной продажи готовой продукции и поступлении выручки от всех дебиторов покупателей но коэффициент абсолютной ликвидности очень низкий 0,0035 в 2014 году, но возрастает до 0,18 в 2016 году и показывает что в ближайшее время организация может погашать из своих краткосрочных обязательств на 18%. Коэффициент быстрой ликвидности также ниже нормального значения 0,35 и означает, что организация имеет низкий уровень кредитоспособности, а так же покрытия краткосрочных обязательств на 35% за счет суммы наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов.

Положительным является в данной организации то, что она располагает достаточной величиной собственного капитала и независима от заемных источников средств, так как коэффициент автономии увеличивается и достигает в 2016 году 0,74. С увеличением коэффициента автономии за последние три года соответственно снижается коэффициент соответствия соотношения заемных и собственных средств организации. Коэффициент маневренности в 2016 году составил 0,42, что несколько ниже нормального уровня. Это говорит о том, что организация не имеет возможностей для свободного финансового маневрирования, так как у нее доля собственных средств инвестированных в наиболее мобильные активы, значительно ниже критического уровня. Финансовая зависимость организации составляет 1,35, превышая критическое значение 1,25. В организации за все последние три года наблюдается существенный недостаток собственных оборотных средств.

Таким образом, СПК «Киясовский» имеет достаточную платежеспособность, а финансовое состояние организации можно характеризовать как нормальное.

Бухгалтерский учет в СПК «Киясовский» ведется согласно Федеральному Закону РФ «О бухгалтерском учете», Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и другими нормативными

документами. Документальный учет затрат продукции кормовых культур осуществляется в целом отвечает требованиям. Методология бухгалтерского учета не нарушается.

В ходе исследования учета затрат на производство кормовых культур обнаружены следующие нарушения:

1. Зачастую используются устаревшие формы, а также не все реквизиты форм заполняются, такие как подпись и дата составления документа и т.д.
2. Документы составлены с нарушением установленной формы: счета, акты иногда составляются по произвольной форме;
3. Иногда документы подписаны лицами, не имеющими на это право: денежные документы подписывает кассир, накладные – заведующий складом.
4. Наличие подчисток, дописок, исправлений;

Для устранения данных замечаний и улучшения организации учета затрат на производство продукции кормовых культур в СПК «Киясовский» предлагаем следующее:

1. Необходимо применять только унифицированные бланки учетных документов, а применение форм документов, разработанных самим хозяйством, зафиксировать в Учетной политике. Также необходимо проверять правильность и полноту заполнения первичных документов.
2. Для усиления контроля за отпуском материальных ценностей данный документ целесообразно оформить за декаду с введением дополнительных реквизитов: планового объема производства продукции, лимита расхода материальных ценностей на единицу продукции, количество ранее отпущенных материальных ценностей. Однако, отпуск материалов со склада не должен означать расходование материалов, а прямое расходование материалов должно контролироваться и утверждаться с помощью первичных документов непосредственно в местах совершения операций. Предлагаем в этом случае оформлять Акт об использовании материальных ценностей. В указанном документе необходимо предусмотреть следующие дополнительные реквизиты:

название объекта производства учёта затрат, где используются материальные ценности, конкретные даты расхода ценностей, конкретные наименования видов производственных запасов, центр ответственности, расход ценностей по норме и фактически.

3. Создать резерв под снижение качества кормов. Предлагаемый резерв можно учитывать на счете 12 «Резерв под снижение качества кормов» и создавать за счет доходов от продажи продукции животноводства. Д-т 90 «Продажи», субсчет «Продажа продукции животноводства», К-т 12. Создание вышеуказанного резерва за счет доходов от продажи продукции животноводства обусловлено тем, что при снижении качества кормов увеличивается их расход.

4. Использовать для определения массы грубых и сочных кормов метода, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции растениеводства и животноводства для этого устанавливают объем скирды или стога (м^3) и массу 1 м^3 . Умножением средней массы 1 м^3 кормов на весь объем исчисляют их массу. Использование данного метода расчета количества грубых и сочных кормов сделает учет продукции кормовых культур более точным и правильным.

5. Оснастить складские помещения современными весоизмерительными приборами и устройствами, позволяющими механизировать и автоматизировать складские операции и складской учет.

6. Усилить личную и коллективную ответственность и материальную заинтересованность рабочих, руководителей и специалистов структурных подразделений в рациональном использовании указанных ресурсов.

При соблюдении данных рекомендаций можно повысить существующий уровень внутрихозяйственного контроля в организации, а также предотвратить порчу кормов, вследствие потери, хищения, порчи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Принят Государственной Думой 21 октября 1994 года).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2 (утвержден Федеральным Законом от 5.08.2000 г. № 118-ФЗ (с изм. и доп. от 04.06.2014 № 145-ФЗ).
3. Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп. от 04.11.2014 № 344-ФЗ).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» ПБУ 1/98(в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015)
11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. - М.: Минсельхоз РФ, 2008. - 205 с.

12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции растениеводства (утверждено директором Департамента финансов и бухгалтерского учета Минсельхоза России от 22.10.2008 г.)
13. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет теория и практика / Р.А. Алборов. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2005. – 224 с.
14. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 210 с.
15. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебник. - М.: Из-во, Юрайт, ИД Юрайт, 2014. - 11-е изд., перераб. и доп. - 984 с.
16. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет / под ред. проф. Ю.А. Бабаева. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Вузовский учебник, 2013. - 650 с. - (Учебник для вузов).
17. Безруких, П.С. Бухгалтерский учет: Учебник ред. П.С. Безруких – 5е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерских учет,2013. – 624с.
18. Белов А.А. Бухгалтерский учет. Теория и правовая практика/ А.А. Белов – М.: Книжный мир,2014. – 746с.
19. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник/ Богаченко В.М, Кириллова Н.А.- Изд.19-е, стер.-Ростов н/Д: Феникс,2015.-510 с
20. Бородина В.В. Бухгалтерский учет: Учеб.пособие. – М.: Книжный мир, 2014. – 299с.
21. Бухгалтерский управленческий учет / Бойко Е.А., Кизилов А.Н., Нор-Аревян Г.Г. и др., - Ростов н/Д .: «Феникс», 2005. – 380 с.
22. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб.пособие/ С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008 – 400с.
23. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет.: Учебник для вузов. 8-е изд., доп. и пер./ М.А. Вахрушина— М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2010. – 453 с.

24. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности / Н.Л. Вещунова – Спб.: Герда,2013. – 640с.
25. Воронова Е. Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров / Е.Ю.Воронова - М.: Издательство Юрайт, 2013. – 551 с.
26. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет. Учебник. / В.Г. Гетьман, В.Э. Керимов, З.Д. Бабаева. – М.:ИНФРА-М, 2015. – 717 с.
27. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учеб.пособие/ А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова. – М.: Магистр, 2008. – 189с.
28. Гненная А.Н. Состав, порядок учета и распределения по объектам калькулирования общепроизводственных и общехозяйственных расходов /Гненная А.Н. // Общество: политика, экономика, право. -2015.- №1.- С.29-32.
29. Гупалова Т.Н. Проблемы и пути совершенствования учета кормов./ Т.Н. Гупалова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. - № 1. – С. 18-19
30. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
31. Ефремова А.А. Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учёте.//Бухгалтерский учёт, 2003.-№16.- С.54-57.
32. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для вузов. – М.: Экономист, 2006. – 618 с.
33. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005. – 460 с.
34. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет / Кондраков Н.П. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА – М, 2014. - 717 с. – (Учебное пособие) (Высшие образование).
35. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб.пособие \ Кондраков Н.П. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 368 с.
36. Кукукина И.Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник /И. Г. Кукукина М.: Высшее образование,2008. – 418 с.

37. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в с/х и на перерабатывающих предприятиях АПК. - Ростов-на-Дону: Издательство «Март», 2011. – 206с.
38. Лытнева Н.А., Бухгалтерский учет : учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М :ИД «ФОРУМ: ИНФРА-М», 2015. — 512 с.
39. Мансуров П. М. Управленческий учет: учебное пособие / П.М.Мансуров. – Ульяновск :УлГТУ, 2010. – 175 с.
40. Новоселова С.А.. Управленческий учет в организациях России: теоретические аспекты /Новоселова С.А., Земцова Н.А / Современные проблемы науки и образования. 2015.- №1.- С.728.
41. Остаев Г.Я., Концевая С.М. Контроль и ревизия эффективности использования кормов / Г.Я.Остаев, С.М.Концевая. – (секция экономических наук) // Аграрная наука – состояние и проблемы: тр.регион. науч.-практ. конф. / Ижевская ГСХА. – Ижевск, 2002. – Т.1. – С. 105-106
42. Петров В.П., Клычева Г.С. Управленческий производственный учет в сельском хозяйстве. –Казань: Издательство «Мартбугат йорты»,2001.-208с.
43. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб.-практ. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:Проспект, 2013.–560с.
44. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет: Учебное пособие. - Спб.: Питер, 2013. - 496 с.
45. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник/Н.Г. Сапожникова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011. – 472с.
46. Серебренников Г.Г., Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г.Г. Серебренников. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. унта, 2007. – 80 с. – 100 экз.
47. Соколов Я.В. Управленческий учет: учебник. / Я.В.Соколов. – М.:Магистр, 2015. – 720 с.

48. Хоружий Л.И., Малышева М.М. Бухгалтерский учет, контроль и налогообложение в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий, М.М. Малышева – М.: Альфа-Пресс, 2013. – 256с.
49. Хотинская Г.И. Анализ хозяйственной деятельности / Г.И. Хотинская, Т.В. Харитонова. – Издательство: Дело и Сервис, 2012. – 240с.
50. Черемухин А.Д. О понятии управленческого учета и этапах его постановки на сельскохозяйственных организациях /А.Д.Черемухин, Ю.А.Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2015. - №1. – С.16-21
51. Шакиров Ф. К. Организация сельскохозяйственного производства. Учеб. М.: Колосс, 2003. - 498 с.
52. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – 2-е изд., испр. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. – 510с.