

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

Кафедра бухгалтерского учёта, финансов и аудита

Допускается к защите:  
зав. кафедрой д.э.н., профессор  
\_\_\_\_\_ Р.А. Алборов  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему:** Учёт и контроль затрат на производство продукции кормовых культур ( на примере СПК «Свобода» Селтинского района Удмуртской Республики)

**Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»**

**Направленность «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»**

Выпускник

А.Ю. Кузнецова

Научный руководитель  
к.э.н., доцент

И.П. Селезнёва

Рецензент  
к.э.н., доцент

Е.А. Кони́на



## СОДЕРЖАНИЕ

|   |    |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ  | 4  |
| 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР | 7  |
| 1.1. Понятие издержек, затрат и расходов, формирующих себестоимость продукции   | 7  |
| 1.2. Классификация затрат на производство продукции кормовых культур  | 11 |
| 1.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции                               | 18 |
| 1.4. Теоретические основы контроля затрат на производство продукции кормовых культур                                  | 26 |
| 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «СВОБОДА»   | 29 |
| 2.1. Местоположение, правовой статус и вид деятельности организации   | 29 |
| 2.2. Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность         | 31 |
| 2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля затрат организации.                                   | 39 |
| 3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР                                  | 46 |
| 3.1. Первичный учет затрат на производство продукции кормовых культур   | 46 |
| 3.2. Синтетический и аналитический учет затрат продукции кормовых культур   | 51 |
| 3.3. Исчисление себестоимости продукции кормовых культур  | 60 |
| 3.4. Совершенствование учета производства и исчисления себестоимости продукции кормовых культур                       | 68 |
| 4. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР                              | 71 |
| 4.1. Цель, задачи и информационная база контроля затрат и исчисления себестоимости продукции кормовых культур.        | 71 |
| 4.2. Планирование контроля затрат на производство и исчисления себестоимости продукции кормовых культур.              | 72 |
| 4.3. Методика контроля затрат и исчисления себестоимости на производство продукции кормовых культур                   | 77 |
| 4.4. Оценка и оформление результата контроля на производство кормовых культур   | 84 |
| ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ  | 86 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ  | 91 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ  | 97 |

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В реально существующих условиях рыночной экономики для сельскохозяйственных предприятий главный ориентир – это производство и реализация животноводческой продукции, как фактор стабильности и финансового благополучия. Однако отсутствие планирования кормопроизводства, снижение урожайности кормовых культур из-за ухудшения ресурсного обеспечения, огромные затраты на производство кормов, примитивная технология кормления стали причиной убыточности этой отрасли в ряде сельхозпредприятий. Рациональное использование кормов предопределяет эффективность животноводства, поскольку на долю кормов приходится более половины всех затрат на производство животноводческой продукции.

В настоящее время кормовая база не соответствует требованиям интенсивного развития. Резко сокращено поголовье скота, в растениеводстве сокращены посевные площади, а также наблюдается снижение продуктивности природных кормовых угодий и пахотных земель.

Выходом из данной ситуации является поиск резервов повышения продуктивности в каждом конкретном хозяйстве. Так как продуктивность животноводства в основном зависит от обеспеченности кормами и их полноценности, то их следует искать в первую очередь в кормопроизводстве.

Самыми перспективными направлениями повышения экономической эффективности кормопроизводства в условиях недостаточного ресурсного обеспечения и минимального дотирования со стороны государства аграрного сектора являются оптимизация состава кормовых культур при производстве кормов, оптимизация структуры посевных площадей под кормовые культуры и формирование на этой основе кормового баланса. При этом появляется возможность увеличить производство кормов, уменьшить кормовые площади, повысить питательность кормов, получить сбалансированные рационы кормления скота без привлечения крупных дополнительных

денежных средств. А так же рационально снизить затраты, уменьшить себестоимость, и увеличить качество получаемой продукции.

Кормовая база сельхозпредприятий должна создаваться на внутренних ресурсах хозяйств, иметь необходимые резервы и одновременно включать наиболее дешевые источники питательных веществ. Только при этих условиях может быть обеспечена растущая продуктивность животных, высокое качество продукции и последовательное снижение ее себестоимости.

Вместе с тем вопросы учета и контроля затрат и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства исследованы недостаточно. Многие теоретические разработки до сих пор не применяются в практической деятельности. В этой связи возникает необходимость дальнейшего изучения и совершенствования методических основ организации учета затрат, формирования и исчисления себестоимости продукции кормопроизводства в сельскохозяйственных организациях. Указанные предпосылки предопределили выбор темы выпускной квалификационной работы, цель, задачи и последовательность научного исследования.

**Цель и задачи исследования.**Целью данной работы является изучение учета и контроля затрат на производство продукции кормовых культур, а также предложение путей рационализации этого учета и выявление резервов увеличения производства и снижение себестоимости кормопроизводства.

В соответствии с целью исследования в работе поставлены и решены следующие задачи:

- исследование теоретических основ бухгалтерского учета и контроля на производство продукции кормовых культур;
- проведение оценки экономического состояния анализируемой организации, и её финансового состояния;
- изучение организации учета и контроля исчисления себестоимости продукции кормовых культур;

- сделать выводы и сформировать рекомендации по совершенствованию учета затрат и исчисления себестоимости продукции кормовых культур.

**Объектом исследования** является СПК «Свобода» Селтинского района.

**Предмет исследования**– учет и контроль затрат на производство продукции кормовых культур в организации, предъявляемые к ним требования и их документальное и бухгалтерское оформление.

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

- понятие издержек, затрат и расходов, формирующих себестоимость продукции;
- оценка экономического и финансового состояния организации;
- рекомендации по совершенствованию учета и контроля затрат, а также исчисления себестоимости продукции кормовых культур

**Теоретической и методической основой** выпускной квалификационной работы являются труды отечественных и зарубежных экономистов, а также нормативные, законодательные акты, регулирующие бухгалтерский учет и контроль затрат на производство продукции кормовых культур.

Для реализации методологической основы в конкретных исследованиях применяют общенаучные методы. В частности, экономические науки используют методы: анализ, статистический, монографический, балансовый, экономико-математический.

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

## 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР

## 1.1 Понятие издержек, затрат и расходов, формирующих себестоимость продукции

В современных условиях социально-экономического развития кормопроизводство является самой многофункциональной и масштабной отраслью сельского хозяйства России. Оно интегрирует основные отрасли сельского хозяйства – земледелие, растениеводство, животноводство в единую взаимосвязанную систему с природой. Поскольку кормопроизводство представляет собой определенную ресурсную основу развития животноводства, его качественные и количественные показатели определяют возможности эффективного ведения отрасли животноводства. Современное ее состояние не способствует реализации этих возможностей.

Как писал С.М. Концевой [29] в условиях рынка важнейшим фактором повышения конкурентоспособности отрасли животноводства становится качество кормов. Проблема повышения качества кормов – одна из самых актуальных, так как дальнейшее развитие сельскохозяйственного производства продукции животноводства во многом зависит от потребляемых животными кормов. В этих условиях повышается значимость учета и контроля затрат на повышении качества кормов.

Для контроля и управления качеством кормопроизводства, оценки экономической эффективности дополнительных затрат на повышение качества кормов, обоснованного решения вопроса о целесообразности их осуществления нужна полная и достоверная информация об их размерах в разрезе видов кормов, стадий технологического процесса, центров ответственности.

Начальным этапом расчета затрат на качество продукции является определение состава и структуры затрат на качество в условиях конкретного хозяйствующего субъекта, организация их учета, анализа и оценки.

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» и ПБУ 9/99 «Доходы организации» вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые определены для целей бухгалтерского учета понятия «доходы» и «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)». Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.) [4].

Исходя из основных положений классических экономических теорий трудовой стоимости и, в частности, положения о двойном характере труда, которое лежит в основе двуединого свойства товара, имеющего стоимость, созданную абстрактным трудом, и потребительную стоимость, произведенную конкретным трудом, можно констатировать, что затраты прошлого труда, овеществленные в средствах производства, и затраты живого труда составляют в совокупности издержки производства, которые в условиях товарного рыночного производства представляют собой стоимость, "возмещающую в товаре капитальную стоимость  $C + V$ , израсходованную в виде элементов производства.

Современные концепции, развивая выводы классической экономической школы, основываются на том, что в основе стоимости лежит не один, а несколько производственных факторов: труд, капитал, земля,

предпринимательские способности. В обществе с развитым общественным разделением труда совокупность вовлекаемых в хозяйственный оборот таких потребительных стоимостей капитализируется на принципах частной собственности. Предприниматель, вкладывая определенные средства в сферу производства, исходит из того, что это обеспечит ему возможность получения большей стоимости, чем вложенная, так как в противном случае прибавочного продукта в виде разницы этих стоимостей он не получит.

Раскроем еще два понятия: "затраты" и "себестоимость". Понятие "затраты" можно разделить на затраты предприятия и затраты на производство.

Затраты предприятия – это расходы на создание производственных запасов материально-технических ресурсов, оплату услуг (работ) поставщиков и приобретение трудовых ресурсов, включая потребленную в процессе производства часть затрат, а также расходы предприятия, не связанные непосредственно с его хозяйственно-производственной деятельностью. Можно считать, что затраты предприятия - это его активы, отражаемые в балансе и способные принести доход в будущем[19].

Не являются затратами предприятия дополнительные расходы, связанные с потреблением ресурсов вне предприятия, например расходы на содержание учредителей и их семей, наблюдательного совета и т. п.

Затраты на производство – это стоимость части ресурсов (затрат) предприятия, которые израсходованы на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг за определенный (отчетный) период.

Следовательно, понятие "затраты предприятия" шире, чем понятие "затраты на производство". Отметим, что терминологические понятия "затраты на производство" и "издержки производства" рассматриваются как синонимы, так как в основе их определения лежит стоимостная оценка основных средств, материальных и трудовых ресурсов, потребленных в производстве[16].

Из издержек производства формируется себестоимость, состоящая из себестоимости незавершенного производства и производственной себестоимости готовой продукции. Себестоимость незавершенного производства – это издержки незавершенного производства продукции (полуфабрикаты, полупродукты), остающейся в конце отчетного периода в процессе труда (обработки, переработки) на различных стадиях и переделах производства. Производственная себестоимость готовой продукции (работ, услуг) – это скалькулированные издержки производства; другими словами, это стоимость израсходованных элементов производства, за минусом издержек незавершенного производства. Соответственно полная себестоимость готовой продукции складывается из производственной себестоимости и расходов на продажу. Следовательно "себестоимость является сложной экономической категорией, которая представляет собой обособившуюся часть стоимости продуктов производства".

Различие понятий "издержки производства" и "себестоимость продукции" связано также с тем обстоятельством, что время формирования издержек производства не совпадает с временем выпуска продукции. Издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда и предметов труда, тогда как себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает расходы, которые относятся на выпущенную из производства продукцию (работы, услуги) и ее продажу[51].

В себестоимости продукции как синтетическом показателе отражается эффективность производственной и коммерческой деятельности предприятия. От уровня себестоимости продукции при прочих равных условиях зависит уровень (объем) прибыли. Чем меньше предприятие расходует материальных, трудовых и финансовых ресурсов на изготовление единицы продукции, тем эффективнее производственный процесс, тем больше будет прибыль[17].

Отметим также следующее: понятие "расходы" является обобщающим термином, объединяющим в себе затраты предприятия, издержки производства (затраты на производство), относимые на себестоимость незавершенного производства и изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг за определенный (отчетный) период. Таким образом, применение понятийного аппарата к использованным экономическим категориям позволяет грамотно организовать систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

## 1.2 Классификация затрат на производство продукции кормовых культур

В бухгалтерском учете известны различные классификации расходов, используемые для учета, калькулирования, составления отчетности и в иных целях.

По отношению к технологическому процессу выделяют расходы основные и накладные. К первым относят все, что непосредственно участвуют в технологическом процессе. В сельском хозяйстве к группе основных затрат, непосредственно связанных с технологией производства продукции, относятся: затраты на оплату труда производственных работников, затраты на семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, затраты на содержание основных средств, работы и услуги и другие основные затраты. Эти расходы в структуре себестоимости различных видов продукции сельскохозяйственного производства хозяйствующих субъектов колеблются в пределах 70-90% [6].

К накладным расходам относят затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производства.

По отношению к объему производства готовой продукции выделяют затраты переменные и постоянные. Величина первых прямо пропорциональна объему производства, но в расчете на единицу продукции они постоянны. Вторые постоянны при изменениях объема производства, но

в расчете на единицу продукции обратно пропорциональны ему. Например, величина амортизации не меняется в зависимости от объема производства, и, следовательно, чем больше выпуск готовой продукции, тем меньше доля постоянных расходов в структуре ее себестоимости. Поэтому деление затрат в сельском хозяйстве на переменные и постоянные позволяет определить динамичность и зависимость затрат от различных факторов, осуществлять оперативный анализ и контроль за издержками подразделений хозяйства, выявлять место и роль отдельных видов затрат в процессе производства, а так же применять обоснованные управленческие решения по снижению себестоимости [56].

По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции различают расходы прямые и косвенные. Прямые могут быть прямо отнесены на определенный вид продукции, так как связаны только с его производством. Косвенные связаны с производством нескольких видов продукции и поэтому распределяются между ними пропорционально какой-либо выбранной согласно приказу об учетной политике базе.

Прямые расходы по своему составу очень близки к основным и переменным, но не тождественны им, так же как косвенные расходы в значительной степени совпадают с накладными и постоянными. Особенности в классификации расходов содержатся в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль», которая предусматривает их деление на производство и реализацию, на прямые и косвенные. Однако в основу данного деления положена не бухгалтерская трактовка (в зависимости от способа включения затрат в себестоимость тех или иных видов продукции), а деление расходов по элементам затрат.

К примеру, ст. 318 НК РФ к прямым статьям относят:

1)затраты на приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2)расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства, а также суммы единого социального налога, начисленного на данные выплаты;

3) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

По функциям в процессе производства: управление хозяйственными процессами связано с выполнением определенных функций (производственных, управленческих, коммерческих). Однако их дифференциация может быть значительно большей, например функции «снабжение», «маркетинг» и т. п. Одно из современных направлений учета затрат – ABC-метод именно функцию (работу, операцию) считает объектом калькулирования себестоимости.

По возможности планирования различают планируемые расходы, т. е. расходы, которые можно предвидеть, и непланируемые, вызванные неожиданными, маловероятными причинами. Большинство последних относится к потерям, а не к расходам.

По возможности нормирования расходы делятся на нормируемые и ненормируемые. В этом случае еще до начала производства в учете фиксируются на основе заранее спланированных норм все предстоящие расходы. В ходе самого хозяйственного процесса в учете отражаются только возникающие отклонения. Такой подход к классификации положен в основу стандарт-костс (нормативного учета). Он дает возможность оптимизировать запасы материальных ресурсов; выявляет скрытые резервы; обеспечивает сопоставимость в анализе тенденций экономических циклов; позволяет оперативно раскрывать причину отклонений от заданных нормативов и принимать корректирующие управленческие решения; стимулирует работу персонала предприятия.

По составу выделяют одноэлементные и комплексные расходы. Первые представляют собой однородный вид расходов (один элемент) – материалы,

заработная плата, вторые состоят из нескольких элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы)[33].

По отношению к отчетному периоду выделяют расходы, относимые к текущему отчетному периоду, и расходы, относимые к будущим периодам. Значительная часть последних следует отражаться по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем постепенно (способом, установленным в учетной политике) списывается на расходы отчетных периодов[26].

По целесообразности все расходы делятся на производительные (благодаря этим расходам создается доход) и непроизводительные (это потери).

По способам капитализации затраты на производство делятся на расходы на продукт и расходы за период. Первые отражаются в составе незавершенного производства, готовой продукции или расходов будущих периодов, вторые сразу списываются на уменьшение финансового результата предприятия.

По бухгалтерской методологии расходы могут учитываться по элементам и статьям затрат.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлен единый для всех коммерческих организаций перечень экономических элементов. Он включает: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизацию; прочие затраты (услуги связи, командировочные, аудиторские услуги и др.).

Перечень статей затрат организация устанавливает самостоятельно исходя из отраслевых особенностей[9].

В статью «Расходы на оплату труда» включают все виды оплаты труда, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), относящиеся к работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе производства продукции растениеводства. По данной статье учитывают все виды денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда,

работникам различных категорий, чей труд затрачен непосредственно на возделывании данной культуры или группы культур, а также на работах незавершенного производства. Система оплаты и стимулирования труда закреплена в колхозе им. Ленина Положением об оплате труда.

Затраты труда по этой статье отражают в двух измерителях: в денежном – сумма начисленной оплаты труда в рублях и трудовом – количество затраченных часов.

По статье «Отчисления на социальные нужды» учитываются страховые взносы от начисленной суммы оплаты труда работникам растениеводства, кроме тех выплат, по которым данные взносы не начисляются.

На статью «Сырье и материалы» относится стоимость сырья и материалов, приобретенных как со стороны, так и собственного производства, которые предусмотрены в соответствии с технологией выращивания соответствующей культуры или группы культур (без стоимости возвратных отходов). По данной статье учитывают стоимость семян и посадочного материала, израсходованных под соответствующую культуру (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). По данной статье также учитывают стоимость зеленой массы, использованной на закладку силоса и сенажа. Стоимость всех видов удобрений, внесенных под данную культуру (или группу культур), учитывается в составе этой статьи. При этом отдельно выделяют минеральные (включая микроудобрения бактериальные) и органические удобрения. В составе данной статьи отражают затраты на борьбу с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений различными средствами химической защиты растений – пестицидов (инсектицидов, фунгицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов и т. п.), а также и биологических средств защиты растений.

По статье "Содержание и эксплуатация основных средств" отражают затраты на техническое обслуживание и эксплуатацию, амортизацию и ремонт (либо отчисления в ремонтный фонд) основных средств, ис-

пользуемых в растениеводстве. По этой статье отражают и суммы амортизационных отчислений, отнесенных на данную культуру (группу культур) или работы в незавершенном производстве. При этом суммы начисленной амортизации предварительно учитывают на аналитическом счете "Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению" в составе субсчета 20/1 (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т.п., используемым в растениеводстве). А по машинно-тракторному парку и комбайнам – на аналитических счетах учета затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка и комбайнов.

На данную статью также относят затраты на ремонт (либо отчисления в ремонтный фонд) основных средств, использованных на производство по данной культуре (группе культур). Предварительно эти суммы учитывают на соответствующих аналитических счетах: "Затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, подлежащие распределению» в составе субсчета 20/1 "Растениеводство" (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т. п., используемым в растениеводстве), а по машинно-тракторному парку и комбайнам – на аналитических счетах счета «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». Затраты на ремонт с этих счетов относят на данную статью в таком же порядке, как и начисленную амортизацию.

По статье «Работы и услуги» ведут учет выполняемых в растениеводстве работ и услуг вспомогательными производствами своего предприятия, а также сторонними организациями. Здесь целесообразно отдельно выделять расходы (плату) за подачу воды для орошения, другие наиболее важные виды услуг: автотранспорт, электроснабжение и др. Предварительно эти суммы накапливают на соответствующих аналитических счетах по счету 23 «Вспомогательные производства» (по статьям затрат), и на данную статью относят комплексными статьями в течение года в

нормативно прогнозной себестоимости работ и услуг с корректировкой в конце года до фактического размера. На эту же статью относят с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» стоимость выполненных работ и услуг в растениеводстве различными обслуживающими предприятиями и организациями.

На статью «Расходы денежных средств» относят налоги, сборы и платежи в бюджет: земельный, экологический и другие налоги, которые в соответствии с действующим законодательством включаются в издержки производства. В составе затрат данной статьи учитываются платежи по страхованию посевов и основных средств растениеводства, по обязательному страхованию работников предприятия от несчастных случаев на производстве и другие денежные расходы.

По статье «Прочие затраты» отражаются затраты, относящиеся непосредственно к технологическому процессу, но не учтенные в предыдущих статьях.

В статье «Затраты по организации производства и управлению» учитывают суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов растениеводства, которые относятся сюда путем распределения со счета 25 «Общепроизводственные расходы растениеводства» пропорционально установленной базе (пропорционально прямым затратам или пропорционально прямым затратам без учета стоимости семян). Сюда же перечисляют путем распределения суммы общехозяйственных расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы».

### 1.3 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции

Для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг составляется калькуляция, которая является заключительным этапом управленческого учета затрат на производство. Калькуляцию в первичном значении понимали как комплекс затрат, а калькулирование – как процесс их исчисления. В

энциклопедических изданиях калькулирование определяется как исчисление себестоимости продукции по установленной номенклатуре затрат [6].

Учет как функция управления хозяйством в рыночных условиях, должен сыграть решающую роль в эффективности функционирования организационно-экономического механизма хозяйствующего субъекта и его подразделений. Поэтому, правильный выбор тех или иных методов учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации.

В современных литературных источниках большинство авторов приводят следующие методы: нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости. В основе такой классификации некоторыми авторами методов учета затрат и калькулирования лежит понятие «объекты учета затрат и объекты калькуляции». Однако в сельском хозяйстве с таким подходом полностью согласиться невозможно, так как здесь объект производства (наблюдения, учета затрат) и объект калькуляции часто не совпадают[41]. Например, в растениеводстве объектами наблюдения затрат являются сельскохозкультуры, группы культур, а объектами калькуляции – виды продукции, получаемые от этих объектов производства: основная, сопряженная, побочная. По мнению, А.Р. Алборова[5] более обоснованным является подход, при котором методы учета и методы калькуляции себестоимости продукции рассматриваются отдельными классификационными группами. Метод учета затрат на производство и метод калькуляции - это два самостоятельно существующих, но тесно взаимосвязанных аспекта организации и технической основы реализации методологии бухгалтерского учета[5]. Аналогичную точку зрения высказывали в своих работах отечественные ученые, такие, как Н.Г.Чумаченко, В.Ф.Палий Ю.Я.Литвин и др.

Метод учета затрат – это процесс отражения хозяйственных фактов в первичных документах, а также их оценка, группировка и сводка с целью

контроля и анализа. Метод калькуляции – это фактически исчисление себестоимости отдельных видов продукции и их калькуляционных единиц с помощью соответствующих приемов и способов. Метод учета затрат может применяться по-разному: по уровням управления и центрам ответственности, по местам возникновения затрат, по технологическим процессам (переделам) и времени определения фактов хозяйственной деятельности и др. Все это зависит от многих факторов: форм организации производства, труда и его оплаты, размеров и количества видов деятельности, выбранного порядка в учетной политике собирания и обобщения затрат на производство по объектам наблюдения аналитического учета и др[36].

Метод калькуляции себестоимости продукции дает возможность исчислить себестоимость продукции, оценивать незавершенное производство, брак в производстве, недостачи, потери или излишки продукции.

Учет производственных затрат в сельском хозяйстве может производиться следующими методами: позаказным, попередельным, попроцессным, пофазным (по периодам производства), котловым и нормативным. Однако, следует заметить, использование нормативного метода возможно в условиях всех вышеперечисленных методов производственного учета затрат. Следовательно, нормативный метод является универсальным. Он является, скорее всего, нормативной системой планирования, используемой в учете и контроле затрат[8,43]. Аналогично неправомерно выделение в качестве отдельного метода учета системы «директ-костинга». Если учитывать цели и задачи ее и его значение в информационном обеспечении управления, то «директ-костинг» представляет собой одну из систем учета затрат, а не метод производственного учета. Из существующих методов учета затрат в практике сельскохозяйственного производственного учета применяется лишь позаказный, и то не в чистом виде. Момент произведения затрат на производство продукции в этих условиях отделен от контроля

продолжительным промежутком времени. Позаказный метод учета затрат используется в растениеводстве и животноводстве. Основными недостатками данного метода учета затрат являются: отсутствие возможности оперативного контроля затрат на производство, исчисление фактической себестоимости производимой продукции лишь в конце года. В связи с этим сопоставление ее с плановой величиной позволяет установить только арифметическое увеличение или уменьшение затрат против плана, а выяснение истинных причин роста или снижения себестоимости возможно только путем сложных дополнительных расчетов. Поэтому для улучшения качества учета затрат при позаказном методе необходимо этот метод сочетать с нормативной системой путем обоснованного нормирования всех производственных затрат.

Попередельный метод - это учет затрат не только по отдельным объектам производства, но и в пределах каждого объекта – в разрезе технологических переделов. Этот метод можно использовать в растениеводстве по учету затрат на производство овощеводства, кормопроизводства ит.д. Однако простое ведение данного метода не обеспечивает текущего контроля над затратами производства. Поэтому многие экономисты предлагают сочетать данный метод с нормативной системой планирования, учета и контроля.

Применение попроцессного метода учета в сельском хозяйстве имеет свои особенности, которые обусловлены тем, что технологические процессы не совпадают с объектами калькуляции, и с объектами производства. Поэтому его применение в растениеводстве – трудоемкая операция, но при использовании его в сочетании с нормативной системой все затраты на организацию и ведение будут оправданы возможностями информационного обеспечения системы управления производства[31].

Пофазный метод учета основан на том, что производство делится на рабочие периоды (осенние работы, зимние работы, весенние работы и т.д.). Поэтому, если известна себестоимость работ по каждому периоду, можно

проанализировать себестоимость продукции в ее динамике по периодам года, выявить на каком этапе был допущен перерасход средств, каковы его причины, когда и какая экономия затрат была получена. Эффективность данного метода учета значительно возрастает при применении его в сочетании с нормативной системой. Данный вариант с большим успехом можно использовать как в растениеводстве, так и в животноводстве по фазам (лугопастбищный, зимний и другие периоды)[24].

Котловой метод предполагает учет затрат на производство вести в разрезе подразделений, но по статьям калькуляции, а сводный учет затрат – нарастающим итогом по подразделениям. Для оперативного управления в специальной ведомости или реестре аналитического учета ведутся отклонения фактических затрат от их нормативов. Данный вариант учета может быть использован при коллективных формах организации и оплаты труда, а также при внедрении нормативной системы планирования, учета и контроля затрат на производство продукции или при внедрении элементов данной системы, например, нормативно-чековой системы учета затрат. Опыт применения последней накоплен во многих сельскохозяйственных организациях.

В сельском хозяйстве, особенно в растениеводстве, наиболее эффективными и результативными методами могут быть попередельный и попроцессный. В животноводстве из приведенных моделей можно использовать позаказный, пофазный и котловой методы учета затрат. Эффективной моделью учета затрат в животноводстве может стать пофазная, при использовании которой. Например, в молочном скотоводстве, можно выделить следующие периоды производства: сухостойкий (зимний) и лактационный (летний). Это позволит аккумулировать и локализовать затраты зимнего и летнего периодов с целью их отнесения соответственно на себестоимость полученного приплода и молока от молочного стада[8, с. 36].

Из приведенного исследования методов учета затрат можно сделать вывод, что на выбор последних влияют не только тип и характер производства, но и предмет учета, цели и задачи познания его содержания.

Основными задачами учета затрат на производство продукции (работ, услуг) являются:

- правильное, полное и своевременное документальное отражение текущих расходов, направленных на указанные цели;

- соблюдение в соответствии с учетной политикой выбранного метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции;

- выбор оптимального варианта распределения расходов на управление исходя из международной практики учета, отраслевых особенностей производства и выбранного варианта учетной политики;

- правильное разграничение затрат в отчетном периоде по отдельным классификационным признакам (объектам калькуляции, видам расходов и пр.), позволяющим обеспечивать необходимой информацией соответствующих пользователей;

- оперативная корректировка текущих расходов относительно показателей бизнес-плана и соблюдения налогового законодательства;

- обоснованное распределение расходов между смежными отчетными периодами;

- систематический контроль за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов и формированием себестоимости выпускаемой продукции;

- систематическая нацеленность на выявление непроизводительных потерь при осуществлении технологического процесса по изготовлению и сбыту продукции[56].

Для осуществления этих задач учет в организации должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции; обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;

расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Калькулирование как совокупность приемов и способов обеспечивает исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). Оно является частью производственного учета, охватывающего все стадии подготовки и получения информации о процессе производства и реализации продукции.

В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета, она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочной продукции;

- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции[59].

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев[9].

Общие принципы калькуляционной работы:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Подметодом калькулирования себестоимости продукции понимается способ отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции.

Различают следующие методы калькулирования:

- 1) нормативный;
- 2) попередельный;
- 3) позаказный.

Нормативный метод учета затрат характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделий. Учет организуется в разрезе текущих издержек производства по нормам, их изменениям и отклонениям от норм. Если бы в течение месяца все издержки производства на предприятии соответствовали сметам, то фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной.

Попроцессный метод учета затрат применяется на предприятиях, выпускающих продукцию ограниченной номенклатуры, где отсутствует незавершенное производство. Объектами учета издержек производства являются отдельные процессы в изготовлении продукции как составные части процесса производства.

Попередельный метод учета затрат характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы образуют переделы. Каждый из этих переделов завершается выпуском промежуточных полупродуктов-полуфабрикатов, которые могут в таком виде продаваться на сторону.

Исходя из особенностей технологии в переработке сырья и материалов, применяются полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода калькуляции.

Полуфабрикатный вариант попередельного метода калькулирования себестоимости продукции применяется, когда каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную стадию обработки сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, готовые для дальнейшего использования в производстве либо для реализации. Калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать контроль за себестоимостью продукции.

Бесполуфабрикатный вариант попередельного метода– учет затрат по переделам, себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость уже готового продукта.

Комбинированный способ калькуляциисебестоимости продукции предусматривает использование нескольких методов.

Правильное применение того или иного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции позволит управленческому персоналу своевременно получить объективную информацию о себестоимости продукции (работ, услуг).

Показный метод учета затрат на производство применяется на предприятиях, где продукция изготавливается по заказам отдельных потребителей. Показный метод позволяет вести учет затрат по заказам независимо от продолжительности его выполнения, а в пределах каждого заказа – по статьям калькуляции. Этот метод применяется в столярных, ремонтных, швейных мастерских. Себестоимость каждого заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения.

#### 1.4 Теоретические основы контроля затрат на производство продукции кормовых культур.

Учет затрат на производство продукции представляет собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Таким образом, метод учета затрат является определенной взаимосвязью приемов и способов отражения и контроля издержек производства и исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

Очень важна правильность отнесения затрат на производство продукции, потому что от этого зависит величина себестоимости продукции, и, следовательно, прибыли и рентабельности, размеры налогов на прибыль и другие показатели. В этой связи аудитор проводит проверку правильности

учета затрат с позиции как бухгалтерского учета, так и налоговых требований.

Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организации.

Четкое определение состава производственных затрат - одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции.

При контроле, правильности учета отдельных вопросов формирования затрат руководитель организации руководствуется следующими документами:

1. ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению;
3. Отраслевые инструкции по учету затрат на производство.

Себестоимость продукции в бухгалтерском учете определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Расходы, определяемые для целей налогообложения, являются величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу.

В соответствии п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться первичными документами.

Принцип документирования затрат определяет задачу - подтвердить наличие оправдательных документов для обоснования затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Важно при изучении затрат документально установить правильность исчисления себестоимости продукции. Первичные документы,

подтверждающие учет каждого вида затрат, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты.

Проверяя, обоснованно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, контролеру необходимо знать, что они группируются по следующим элементам:

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

Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) определен порядок отнесения затрат на себестоимость продукции, в котором подробно рассмотрено, какие затраты могут быть отнесены к себестоимости продукции. Кроме того, методические рекомендации по учету затрат в сельскохозяйственных организациях определены особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях в них предусматривают применению специфических подходов к формированию себестоимости продукции в сельскохозяйственном производстве, в том числе при производстве кормовых культур.

Контролеру необходимы в ходе проверки учитывать эти особенности.

## 2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «СВОБОДА»

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

Землепользование СПК Свобода расположено в южной части Селтинского района и представлено одним компактным массивом. Центральная усадьба д. Н-Монья находится в 14км от районного центра с. Селты и 30км от ближайшей железнодорожной станции Ува, с которыми ее связывает асфальтированный тракт республиканского значения. Климат умеренно-континентальный с хорошо выраженной зимой и летом. Максимальная температура летом 35 градусов, зимой минимальная – 30. Рельеф хозяйства холмисто-увалистый. Среди почв преобладает дерново-подзолистые и суглинистые.

СПК Свобода осуществляет свою деятельность в соответствии с действующим законодательством РФ Удмуртской Республики, федеральным законом РФ «О сельскохозяйственной кооперации», Уставом СПК Свобода. СПК Свобода является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет. Права юридического лица в части ведения уставной хозяйственной (финансовой) деятельности возникли у СПК Свобода с момента государственной регистрации. Кооператив самостоятельно планирует свою деятельность, а также социальное развитие коллектива. Основу планов составляют договоры, заключаемые с потребителями услуг, а также поставщиками материально – технических ресурсов.

Основной формой организации труда в СПК «Свобода» является бригада. На территории хозяйства организованы 1 бригада. В состав растениеводческих и животноводческих бригад входят технологические звенья, которые создаются для проведения агротехнических и зоотехнических мероприятий. В СПК «Свобода» сложилась следующая организационная структура (Приложение А)

Органами управления кооператива являются:

- общее собрание;
- правление; председатель кооператива

Высшим органом управления является Общее собрание. Оно уполномочено решать любые вопросы, которые касаются деятельности

кооператива, в том числе подтверждать или отменять решение Правления кооператива.

Правление является исполнительным органом Кооператива. Оно осуществляет оперативное управление деятельности СПК, представляет Кооператив в хозяйственных и иных отношениях в период между Общим собранием членов Кооператива и руководит текущей деятельностью Кооператива.

Компетенция правил:

- обеспечивает выполнение решений, принятых Общим собранием;
- утверждает ежегодную смету, должностные оклады сотрудников Кооператива и их штатное расписание;
- представляет смету расходов, годовой отчет, годовой баланс, отчет о прибылях и убытках Общему собранию. Председатель Кооператива:
  - без доверенности действует от имени Кооператива, представляет его интересы во всех органах государственной власти;
  - осуществляет оперативное руководство деятельностью Кооператива;
  - распоряжается имуществом и финансовыми средствами Кооператива;
  - осуществляет руководство над начальниками служб и отделов Кооператива.

Подробнее управленческая структура представлена в Приложении В.

Главные отрасли хозяйства – животноводство и растениеводство. Основа животноводства - производство молока и мяса. В растениеводстве товарной продукцией является зерно. Продукция растениеводства идет так же для обеспечения животноводства кормами собственного производства.

Производственные подразделения делятся на основное и вспомогательное. Основное производство: растениеводство, животноводство, промышленное производство. Продукция сбывается в перерабатывающие предприятия: Новомоньинский колбасный и молочный цеха, ОАО «Ува-молоко», Селтинский молокозавод, населению и др. Вспомогательным

производством в хозяйстве являются: гаражи, склады, автопарк, транспортный парк; обслуживающее производство.

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

В условиях рыночной экономики каждое предприятие стремится направить свою производственную деятельность на получение максимальной прибыли. Поэтому необходимо не только рассчитать основные показатели производственной деятельности организации, но и проанализировать их, выявить резервы, выявить ошибки в развитии производства и принять меры по их устранению.

Одной из самых актуальных проблем ускорения развития сельского хозяйства в современных условиях является дальнейшее повышение эффективности отрасли. Эффективность производства - сложная экономическая категория, в которой отражаются действия экономических законов и проявляется важнейшая сторона деятельности предприятия – его результативность. Основные показатели деятельности организации представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности организации

| Показатели                      | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2015г. в % к 2013г. |
|---------------------------------|--------|--------|--------|---------------------|
| 1                               | 2      | 3      | 4      | 5                   |
| А. Производственные показатели: |        |        |        |                     |
| 1. Произведено продукции, ц:    |        |        |        |                     |
| молоко                          | 21209  | 24227  | 24670  | 116,3               |
| прирост живой массы КРС         | 1805   | 1489   | 1599   | 88,6                |
| зерно                           | 8311   | 16263  | 18899  | 227,4               |

Продолжение таблицы 2.1

| 1                           | 2    | 3     | 4     | 5     |
|-----------------------------|------|-------|-------|-------|
| 2. Площадь с.-х. угодий, га | 3374 | 3374  | 3374  | -     |
| в т.ч.<br>пашни             | 2961 | 2961  | 2961  | -     |
| 3. Урожайность с 1 га, ц:   |      |       |       |       |
| зерна                       | 9,3  | 10,02 | 11,64 | 125,2 |

|   |               |               |               |               |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 4. Среднегодовое поголовье скота, условных голов в т.ч.<br>коров<br>животных на выращивании и откорме                       | 566<br>1064   | 600<br>1050   | 600<br>1050   | 106,0<br>98,7 |
| 5. Продуктивность с.-х. животных:<br>среднегодовой удой молока на 1 корову, кг<br>среднесуточный прирост живой массы КРС, г | 3747<br>169,6 | 4046<br>141,8 | 4112<br>152,3 | 109,7<br>89,8 |
| Б. Экономические показатели:<br>6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.                                   | 44338         | 50092         | 53264         | 120,1         |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.  | 44300         | 46016         | 52276         | 118,0         |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.   | 38            | 4001          | 864           | 2274          |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.   | 3531          | 3916          | 2411          | 68,3          |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.  | 2595          | 3916          | 2411          | 92,9          |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %  | 5,8           | 7,8           | 4,5           | -             |
| 12. Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости, тыс. руб.   | 39327         | 45183         | 47618         | 121,8         |

Основными экономическими показателями деятельности хозяйства являются продуктивность, производительность труда, рентабельность и норма прибыли. Предприятие является рентабельным, чему поспособствовал рост выручки от продажи продукции (в 2015г на 8926 тыс.руб. больше, что составило 20,1%, чем в 2013г).

В связи с ростом стоимости валовой продукции и уменьшением численности работников, растет производительность в целом по хозяйству. Приобретение новой техники уменьшает потребность в ручной работе, следовательно, времени на выполнение работ тратится меньше. Что, в общем, приводит к увеличению производительности.

За исследуемый период такие производственные показатели как: молоко и зерно выросли на 16,3% и 127,4% соответственно. Такой рост обусловлен проведением голштинизации стада и улучшением технологии севооборота. За счет этого урожайность выросла на 25,2%. Площади сельскохозяйственных угодий остались неизменными.

Среднегодовое поголовье за последние три года изменилось незначительно на 6% и составило в 2015 году 600 голов КРС. В хозяйстве в 2013 году проведена замена стада на более продуктивное породистое.

Наблюдается постепенный рост себестоимости продукции в хозяйстве за исследуемый период на 18%. Это связано с ростом цен на сырье, корма, удобрения, ветобслуживание других организаций.

В связи темп роста выручки превышает темп роста себестоимости продукции в хозяйстве, уровень прибыли вырос на 2174%. Прибыль до налогообложения за указанный период снизилась на 31,7%, чистая прибыль так же снизилась на 7,1%.

Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации – это относительные показатели, определяющие уровень доходности хозяйствования. Они идентифицируют эффективность работы предприятия в целом, доходность различных направлений деятельности (производственной, коммерческой, инвестиционной и т.д.). Они более полно, чем прибыль, идентифицируют окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или потребленными ресурсами.. Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации рассмотрены в таблице 2.3.

Таблица 2.2 – Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

| Показатели  | 2013г. | 2014г.  | 2015г.  | 2015г. в % к 2013г. |
|---|--------|---------|---------|---------------------|
| 1   | 2      | 3       | 4       | 5                   |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |        |         |         |                     |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.                      | 61406  | 62381,5 | 57970,5 | 94,4                |

|   |       |       |       |       |
|---|-------|-------|-------|-------|
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб./100 га.                               | 18,2  | 18,5  | 17,2  | 94,5  |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб./чел                                    | 391,1 | 445,6 | 467,5 | 119,5 |
| 4. Фондоёмкость, руб.   | 1,38  | 1,25  | 1,1   | 79,7  |
| 5. Фондоотдача, руб.  | 0,72  | 0,8   | 0,92  | 127,8 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, %                     | 5,8   | 6,3   | 4,2   | -     |
| <b>Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>      |       |       |       |       |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час.  | 256   | 246   | 234   | 91,4  |
| в т.ч. в растениеводстве  | 94    | 150   | 93    | 98,9  |
| в животноводстве  | 156   | 91    | 136   | 87,2  |
| в других производствах  | 6     | 5     | 5     | 83,3  |
| 8. Производительность труда, тыс. руб./чел.-час.                        | 199,5 | 299,9 | 364,3 | 182,6 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб.   | 17985 | 18046 | 19519 | 108,5 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.                                | 2,47  | 2,78  | 2,73  | 110,5 |
| <b>В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов</b>     |       |       |       |       |
| 12. Материалоотдача, руб.   | 1,22  | 1,44  | 1,08  | 88,5  |
| 13. Материалоёмкость, руб.  | 0,82  | 0,69  | 0,92  | 112,2 |
| 14. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.                         | 0,07  | 0,11  | 0,05  | 71,4  |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,99  | 0,92  | 0,98  | 98,99 |
| <b>Д. Показатели эффективности использования капитала</b>               |       |       |       |       |
| 16. Рентабельность совокупного капитала (активов), %                    | 2,8   | 4,3   | 2,8   | -     |
| 17. Рентабельность собственного капитала, %                             | 4,2   | 5,9   | 3,5   | -     |
| 18. Рентабельность внеоборотных активов, %                              | 3,9   | 6,4   | 4,4   | -     |
| 19. Рентабельность оборотных активов, %                                 | 9,4   | 12,6  | 7,5   | -     |

Среднегодовая стоимость основных фондов в 2015г снизилось на 3,6% за счет снятия с баланса хозяйства старого корпуса. Следовательно, при неизменной площади сельскохозяйственных угодий и снижения стоимости основных фондов снижается и фондообеспеченность хозяйства (в 2015 г показатель ниже на 5,5%).

Все работы в хозяйстве механизированы, численность работников уменьшается на 21%, что в свою очередь приводит к росту фондовооруженности на 19,5%.

Фондоотдача снизилась в 2015г на 25%, соответственно фондоемкость увеличилась на 12%, причиной чему явилось повышение стоимости валовой продукции в хозяйстве.

Производительность труда в хозяйстве высокая к тому же в динамике она еще и повышается. За 3 года поднялась на 82,6%. Причиной тому является резкое повышение валовой продукции в 2015г на 21,8%. Фонд оплаты труда вырос незначительно, на 8,5%. Выручка на 1 руб. оплаты труда так же выросла, ее темп роста составил 110,5%.

Материалоотдача понизилась в 2015г на 21,5 % соответственно материалоемкость повысилась 12,2 % за счет повышения оборотных средств путем приобретения кормов со стороны, а так же за счет повышения стоимости валовой продукции.

Чистая прибыль в динамике за 2 года снижается, но 2015 и 2014гг остается почти на одном уровне поэтому показатель прибыль на 1 руб материальных затрат так же снижается (на 1% в 2015г по сравнению с 2013г)

В целом по хозяйству производство рентабельно, но по данным динамики за 3 года она уменьшается, в 2014 году было резкое повышение уровня рентабельности, в связи со сменой руководства.

Резко снизилась рентабельность собственного капитала. В связи со снижением чистой прибыли в 2015г по сравнению с 2014 годом и составила 3,5%. Рентабельность совокупного капитала осталась неизменной – 2,8%.

.Рентабельность внеоборотных активов после повышения 2014 году до 6,4%, в 2015 году снизилась до 4,4%.

Рентабельность оборотных активов так же после повышения в 2014 году с 9,4% до 12,6% в 2015 году резко снизилась и составила 7,5%.

Отчет о движении денежных средств - это документ финансовой отчетности, в котором отражаются поступления, расходование и нетто-

изменения денежных средств, в ходе текущей хозяйственной деятельности, а также инвестиционной и финансовой деятельности организации за определенный период. Эти изменения отражаются так, что позволяют установить взаимосвязь между остатками денежных средств на начало и конец отчетного периода. Данные о движении денежных средств организации представлены в таблице 2.4.

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

| Показатели   | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2015г. в % к 2013г. |
|--|--------|--------|--------|---------------------|
| 1. Поступление денежных средств - всего                | 48727  | 39399  | 45046  | 92,4                |
| в том числе:   |        |        |        |                     |
| а) от текущей деятельности                             | 44668  | 39399  | 43620  | 97,7                |
| б) от инвестиционной деятельности                      | 2499   | -      | 55     | 2,2                 |
| в) от финансовой деятельности                          | 1560   | -      | 1371   | 87,9                |
| 2. Расходование денежных средств – всего               | 52916  | 39344  | 45104  | 85,2                |
| в том числе:   |        |        |        |                     |
| а) в текущей деятельности                              | 36545  | 28737  | 39551  | 108,2               |
| б) в инвестиционной деятельности                       | 10088  | 4588   | 534    | 5,3                 |
| в) в финансовой деятельности                           | 6283   | 6019   | 5019   | 79,9                |
| 3. Чистые денежные средства – всего                    | -4189  | 55     | -58    | -                   |
| в том числе:   |        |        |        |                     |
| а) от текущей деятельности                             | 8123   | 10662  | 4069   | 50,1                |
| б) от инвестиционной деятельности                      | -7589  | -4588  | -479   | -                   |
| в) от финансовой деятельности                          | -4723  | -6019  | -3648  | -                   |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 49     | 104    | 46     | 93,9                |

По результатам анализа можно сделать вывод, что предприятие ухудшило свою платежеспособность по сравнению с предыдущим годом: в отчетном периоде получен приток денежных средств, в размере 46 тыс. руб. Это уменьшение было вызвано расходом денежных средств от текущей и финансовой деятельности, в результате инвестиционной деятельности предприятие получило отток денежных средств.

Наиболее полно финансовое состояние предприятия может быть раскрыта на основе изучения равновесия между статьями актива и пассива баланса. При уравнивании активов и пассивов по срокам использования и по циклам обеспечивается сбалансированность притока и оттока денежных средств, а, следовательно, платежеспособность организации и его финансовая устойчивость. В связи с этим анализ финансового равновесия активов и пассивов баланса является основой оценки финансовой устойчивости организации, его ликвидности, платежеспособности[9, с 455].

Понятие платежеспособность и ликвидность очень близки. От степени ликвидности баланса и предприятия зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует как текущее состояние расчетов, так и перспективу. Предприятие может быть платежеспособным на отчетную дату, но при этом иметь неблагоприятные возможности в будущем, и наоборот[24, с 461].

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

| Показатели  | Нормальное ограничение | На конец года |        |        | 2015г. в % к 2013г. |
|---|------------------------|---------------|--------|--------|---------------------|
|   |                        | 2013г.        | 2014г. | 2015г. |                     |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)       | $\geq 2$               | 2,2           | 2,1    | 2,7    | 122,7               |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности               | $\geq (0,2 \div 0,5)$  | 0,004         | 0,007  | 0,004  | -                   |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности                  | $\geq 1$               | 0,11          | 0,12   | 0,12   | 109,1               |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | _____                  | 12573         | 14022  | 18280  | 145,4               |

Продолжение таблицы 2.3

| 1   | 2     | 3      | 4      | 5      | 6     |
|---|-------|--------|--------|--------|-------|
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.    | _____ | 12573  | 14022  | 18280  | 145,4 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:<br>а) собственных оборотных средств | _____ | -13643 | -15176 | -12579 | -     |

|   |             |        |        |        |       |
|---|-------------|--------|--------|--------|-------|
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | _____       | -13642 | -15176 | -12579 | -     |
| 7. Коэффициент автономии  | $\geq 0,5$  | 0,66   | 0,72   | 0,79   | 119,7 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств                | $\leq 1$    | 0,51   | 0,39   | 0,27   | 52,9  |
| 9. Коэффициент маневренности  | $\geq 0,5$  | 0,2    | 0,21   | 0,27   | 135,0 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования  | $\geq 0,1$  | 0,48   | 0,48   | 0,59   | 122,9 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств          | $\geq 1$    | 1,96   | 2,6    | 3,72   | 189,8 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости                                  | $\leq 1,25$ | 1,51   | 1,38   | 1,27   | 84,1  |

Коэффициент текущей ликвидности в хозяйстве больше значения 2, значит, организация вполне платежеспособна. Но наметилась тенденция к повышению коэффициента ликвидности, на что повлияло увеличение денежных средств организации, в связи с уменьшением затрат на амортизационные отчисления.

Коэффициент срочной ликвидности в кооперативе очень низкий. Следует ожесточить работу с дебиторами в целях увеличения скорости расчетов по кредитам.

Значение коэффициента абсолютной ликвидности тоже низкое, что связано с малыми денежными средствами в хозяйстве.

Коэффициент автономии хозяйства в 2015 г равен 0,79, в динамике за 2 года изменился незначительно, что говорит о высоком положительном соотношении доли собственных средств в общей сумме всех средств, вложенных в имущество предприятия. Хозяйству следует стремиться к увеличению данного показателя, так как рост коэффициента автономии приводит к увеличению финансовой прочности хозяйства, стабильности и независимости от внешних кредиторов, повышает гарантии погашения

организацией своих обязательств и расширяет возможность привлечения средств со стороны.

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств равный 1 считается критическим уровнем соотношения. В хозяйстве за 2015г он составил 0,27, что свидетельствует о высокой зависимости организации от привлечения заемных средств и снижении его финансовой устойчивости.

Коэффициент маневренности в организации очень низкий, что говорит о капитализации большей части средств и вложении их во внеоборотные активы (строительство молочной фермы, приобретение новой техники и оборудования).

Нормальное ограничение коэффициента обеспеченности собственными источниками финансирования  $> 0.1$ . В хозяйстве за последний год показатель равен 0,59, что говорит о достойной степень обеспеченности собственными источниками покрытия запасов и затрат и является одним из критериев для характеристики хозяйства как платежеспособным.

Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств в СПК на приемлемом уровне. Что говорит о достаточной доле финансирования деятельности организации за счет собственных источников.

Коэффициент финансовой зависимости в 2015 г составил 1,27, в 2014г данный показатель составил 1,38. Снижение этого показателя в динамике означает уменьшение доли заемных средств в финансировании организации.

### 2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля организации.

Весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. В подразделениях хозяйства, бригадах, цехах ведется лишь первичный учет. Заполненные первичные документы поступают в бухгалтерию, где их проверяют, обрабатывают и все записи заносят в учетные регистры. Этим занимаются работники бухгалтерии. Главный бухгалтер, обязанностью которого является обеспечение контроля и отражения на счетах всех хозяйственных операций, предоставление оперативной информации,

составление отчетностей. Так же он подписывает совместно с руководителем строгие документы, контролирует денежные движения, ведет учет капитальных вложений, контролирует и направляет работников всей бухгалтерию. В его подчинении заместитель, который выполняет обязанности главного бухгалтера в его отсутствие, а так же ведет учет скотоводства хозяйства, учет готовой продукции, реализации сельхоз продукции. Учет растениеводства и вспомогательного производства ведет отдельно бухгалтер, так же в его обязанности входит выписка внутрихозяйственных накладных на реализацию материалов. Учет движения денежных средств ведет бухгалтер-кассир. Через него производится выдача и поступление средств хозяйства. Инспектор по кадрам ведет учет по больничным листам, подготавливает и оформляет документы при назначении пенсий, ведет переписку с военным комиссариатом, работает с центром занятости. Экономический анализ работы кооператива проводит главный экономист. Так же в его обязанности входит разработка норм и расценок, начисление заработной платы по нарядам, проверка правильности заполнения и начисления нарядов. Он составляет план на год, отчет по итогам года.

Бухгалтерский учет в организации ведется на основании учетной политики, которую хозяйство формирует самостоятельно, согласно действующему законодательству. Содержание учетной политики заверяется приказом руководителя об учетной политике, где оговариваются все правила ведения бухгалтерского учета, его задачи. Главный бухгалтер несет ответственность за ее оформление. Руководитель организации утверждает приказ об учетной политике и несет ответственность за ее содержание и исполнение.

Бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятие ведет на основании натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного и непрерывного, документального

взаимосвязанного их отражения, согласно Положению о бухгалтерском отчете и отчетности в РФ.

В хозяйстве принята автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета. Некоторые документы составляются вручную, все отчеты - на компьютере, а также на компьютере ведется налоговый учет. Бухгалтерия технически оснащена: имеется ксерокс, сканер, принтер, 4 компьютера. Используются такие программы, как «1С Предприятие: ЕСХН», «КАМИН: расчет заработной платы», «Налогоплательщик». Данный вид организационной формы очень удобен, так как позволяет затрачивать меньше времени на составление отчетов, позволяет быстро исправлять неточности, способствует снижению волокиты с бумагами. Учет труда и его оплата производится вручную.

Учет ведется по подразделениям централизованно: бригада №1 и 3. в подразделениях – по объектам: молоко – товарная ферма, откорм КРС, растениеводство по культурам.

Бухучет ведется в соответствии с действующим планом счетов, утвержденным Приказом МинФина от 31.10.2000г №94н.

Отчетность предоставляется в выше стоящую организацию: квартальная не позднее 20 числа и годовая не позднее 1 февраля.

Годовая отчетность составляется по типовым и специализированным формам годовой отчетности сельскохозяйственных организаций. Отчет составляется по данным главной книги, журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей.

Функции внутреннего контроля в СПК «Свобода» возложены на наблюдательный совет.

«Система внутреннего контроля» - это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств, для упорядоченного и эффективного ведения

хозяйственной финансово-хозяйственной деятельности, обеспечение сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета, она включает:

«контрольную среду», под которой понимается осведомленность и действия руководства организации, направленные на установление и поддержание систем внутреннего контроля. Контрольная среда, влияющая на эффективность конкретных средств контроля, состоит из следующих элементов:

- стиль и основные принципы управления организации;
- организационная структура;
- распределение ответственности и полномочий;
- кадровая политика;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- соответствие хозяйственной деятельности организации в целом требованиям действующего законодательства;
- «процедуры контроля» - методы, принятые руководством для достижения конкретных целей.

К процедурам (конкретным средствам) контроля относятся:

- подотчетность одних учетных работников другим, внутренние проверки и сверки данных;
- утверждение документов и осуществление контроля над документами;

- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем;
- ограничение прямого физического доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

Руководство организации несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала размерам и специфике деятельности предприятия, функционировала регулярно и эффективно. В организации, в соответствии с его учредительными документами или правилами внутреннего распорядка, может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел внутреннего контроля, которым может быть передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

Эффективная организационная структура предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать нарушениям требований контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение таких ошибок и нарушений. Обычно подлежат распределению между различными лицами такие функции, как:

- непосредственный доступ к активам предприятия;

- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Надлежащее функционирование системы внутреннего контроля зависит также от сотрудников, которым поручена соответствующая деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию и честность соответствующего персонала.

Руководитель принимает во внимание, что система внутреннего контроля может не с абсолютной уверенностью, но лишь с определенной степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты. Причиной этого являются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

- естественное требование руководством предприятия того, чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;
- тот факт, что большинство средств контроля имеет своей целью выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;
- свойство человека делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;
- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников как с другими сотрудниками предприятия, так и с третьими лицами;
- нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;

- распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

Необходимо убедиться в том, что средства контроля организации достигают следующих целей:

- хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;

- все операции фиксируются в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой учетной политикой и обеспечивают возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

- доступ к активам возможен только с разрешения соответствующего руководства;

- соответствие зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов определяется руководством с установленной периодичностью, и в случае расхождений руководством предпринимаются надлежащие действия.

### 3. УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР

### 3.1 Первичный учет затрат на производство продукции кормовых культур

Выполнение задач, стоящих перед бухгалтерским учётом, способствует укреплению в сельскохозяйственных организациях трудовой и финансовой дисциплины, режиму экономии и рациональному использованию трудовых ресурсов.

Разработанная система документов и документооборота позволяет организациям своевременно и оперативно получать полную, своевременную и достоверную информацию о фактически произведенных затратах на производство кормов. В настоящее время в СПК «Свобода» первичный учет ведется очень плохо, не ведутся учетные регистры, первичные документы заполняются не по правилам, документам не присваиваются номера.

Документальный контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния проверяемого объекта, он базируется на использовании первичных документов, учётных регистров и данных отчётности, в которых нашли отражение хозяйственные операции.

Это даёт возможность организовать контроль, за рациональным использованием семян и посадочного материала, кормов и горючего и смазочных материалов, удобрений, средств защиты растений, расходов по организации производства и управлению и т.д. Контроль позволяет принимать управленческие решения и выявлять фактическое состояние дел организации[56].

Отражение операций в бухгалтерском учёте о затратах и выходе продукции кормовых культур производят на основании данных соответствующих первичных документов.

Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату. На механизированных работах применяют учетные листы тракториста-машиниста, на немеханизированных работах – учетные листы труда и

выполненных работ (ф.№131 и 132-АПК). Кроме того, используют специализированные документы – книжку бригадира по учету труда и выполненных работ (ф. № 65), а также для учета отработанного времени – табель учета рабочего времени (ф. № 140-АПК). Для учёта отработанного времени, объёмов выполненных работ и начисления заработка работникам растениеводства применяют книжку бригадира по учёту труда и выполненных работ (ф. №505-АПК).

Книжка бригадира ф. №505-АПК состоит из «Листа учёта выполненных работ» и «Табеля рабочего времени и подсчёта заработка на конно-ручных работах».

В «Листе учёта выполненных работ» учитывают выполненные работы и начисленную за них заработную плату по культурам или группам однородных по технологии выращивания культур и видам работ. Все выполняемые работы шифруются, и по каждому шифру записи производят по четырём позициям:

- 1) количество выполненных человеко-часов, всеми исполнителями за каждый день;
- 2) фактически выполненный исполнителями объём работы за день;
- 3) общая сумма заработной платы за выполненный объём работы с учётом доплаты за её качество;
- 4) количество отработанных коне-дней (при выполнении работы с использованием лошадей).

В графе 2: в первой строке также ставится шифр выполняемой работы в виде порядкового номера, во второй строке записывается норма выработки, в третьей – разряд работы.

В сельскохозяйственных организациях значительная часть кормов перевозится тракторным парком.

Путевой лист ф. № 504-АПК применяется для учёта работы тракторов на транспортных работах. Путевой лист ф. №504-АПК выписывается диспетчером либо другим лицом, уполномоченным на это, и регистрируется

в Журнале регистрации путевых листов. Выпуск трактора из машинного двора без путевого листа ф. № 504-АПК запрещается.

Документы по учету затрат предметов труда фиксирует расход различных материальных ценностей: семян, удобрений, ядохимикатов, гербицидов, запасных частей, мелкого инвентаря и др.

Основным документом на выдачу со склада материальных ценностей являются требование-накладная ф. №203-АПК и лимитно-заборная карта ф. № 201-АПК.

Требование-накладная ф. №203-АПК используется при разовом отпуске ценностей. Она выписывается бухгалтером организации в двух экземплярах. При выписке требования-накладной в графе «Затребовано» бухгалтер указывает затребованное получателем количество материальных ценностей, в графе «Цена» – их учетную цену. Первый экземпляр предназначен материально-ответственному лицу, отпускающему материальные ценности, второй – получателю ценностей.

Расход семян на посев и посадочного материала оформляют актами расхода семян и посадочного материала (форма N СП-13). Применяется для учета списания в расход (с подотчета) семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур. Составляется агрономом по окончании сева (посадки) на отдельных участках и полях севооборота и приемки работ должностными лицами организации (по каждой культуре отдельно). Подписанный указанными работниками акт утверждается руководителем организации, после чего передается вместе с расходными документами в бухгалтерию для соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета. Расход удобрений, ядохимикатов и гербицидов – актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (ф. №263-АПК) и т.д. Данные о первичных документах в конце месяца систематизируют в отчетах о движении материальных ценностей (ф. №256-АПК), после этого делают

соответствующие записи о расходе материальных ценностей в лицевых счетах подразделений.

Документу по учету затрат средств труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации и отчислениях в ремонтный фонд. К ним относят различные расчеты по начислению и распределению амортизации и отчислений в ремонтный фонд: ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф.№48-АПК).Ведомость расчёта амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств ф. № 48-АПК предназначена для определения амортизационных отчислений и отчислений в резерв на ремонт основных средств (при его образовании в соответствии с учётной политикой организации) по каждому виду (группе) и наименованию основных средств и отнесения начисленных сумм на затраты производства (или за счёт других источников). Составляется по состоянию на 1 января каждого отчётного года по каждому виду (группе), наименованию основных средств исходя из амортизируемой стоимости, годовой и месячной норм амортизации. Определяется сумма амортизационных отчислений (годовая и месячная) по тем основным средствам, по которым амортизация начисляется линейным и нелинейным способами. По основным средствам, по которым амортизация начисляется производительным способом, в ведомости формы № 48-АПК указываются амортизируемая стоимость, ресурс объекта и сумма амортизационных отчислений на единицу использования ресурса.

Ведомость формы № 48-АПК предназначена для включения всех наименований основных средств, поэтому к ней предусмотрены вкладные листы, сшиваемые в необходимом количестве (исходя из номенклатуры объектов основных средств) в одну тетрадь. При необходимости указанная ведомость может быть использована по подразделениям.

ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф.№50-АПК). Ведомость начисления амортизации и

отчислений в ремонтный фонд по основным средствам отрасли растениеводства (ф. №110-АПК).

Документы по учету выхода продукции кормопроизводства. Прием, передача на ответственное хранение и учет заготовленных грубых и сочных кормов оформляется Актом приема грубых и сочных кормов (форма №СП-17), составляемым специальной комиссией. К акту прилагаются схемы участков с указанием расположения и номеров стогов, скирд, траншей, буртов и овощехранилищ, принятых комиссией, закрепленных за фермами и переданных под ответственность материально ответственным лицам.

Акт составляется в двух экземплярах на каждый вид заготовленных кормов. Первый экземпляр передается в бухгалтерию и служит основанием для принятия к учету убранных, засилосованных или застогованных кормов, второй экземпляр со схемой расположения заготовленных кормов передается материально ответственному лицу, принявшему корма на ответственное хранение.

Заскирдованная солома и мякина принимается комиссией и оформляется актом в соответствии с установленным порядком по приему грубых и сочных кормов.

Ежедневный учет выдачи кормов на животноводческие фермы оформляется составлением Ведомости учета расхода кормов (форма №СП-20), выписываемой бухгалтерией или зоотехнической службой на основании плана кормления животных в соответствии с утвержденным рационом. В ведомости указывается лимит кормов по видам и половозрастным группам животных, для которых выдаются корма.

Ведомость составляется в двух экземплярах, первый из которых с подписью лица, получившего корма, является основанием для списания отпущенных кормов с подотчета материально ответственного лица, а другой экземпляр, подписанный кладовщиком (заведующим складом) передается заведующему фермой или бригадиру.

В конце месяца лицо, в ведении которого находятся животные, определяет фактический расход кормов по каждой группе животных, а также данные об остатках кормов, если таковые имеются.

Данные о расходе кормов по видам записываются бухгалтером в Журнал учета расхода кормов.

Для первичного учета затрат применяются в хозяйстве большое количество первичных документов. В конце месяца по каждой работе и группам культур в накопительной ведомости подсчитываются итоги затрат.

Затем по приведенным итогам в конце года подсчитывают общее количество затрат и определяют себестоимость продукции кормопроизводства. Учет продукции ведется по одной основной бригаде хозяйства. В связи с тем что в настоящее время перешли на компьютеризированный учет, перестали вести производственный отчет, что в целом усложняет работу по исчислению себестоимости продукции кормопроизводства.

Производственный отчет по растениеводству открывается для каждого производственного подразделения на календарный год, используя вкладные листы. Аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства в целом по хозяйству ведут в сводном производственном отчете, который заполняется на основании данных производственных отчетов подразделений.

### 3.2 Синтетический и аналитический учет затрат продукции кормовых культур

Аналитический учет в СПК «Свобода» ведется по группам культур: многолетние травы, однолетние травы, силосные культуры, по каждой группе в конце года составляется производственный отчет.

Учет затрат и выхода продукции кормовых культур ведут на активном, операционном, калькуляционном счёте 20 «Основное производство», субсчёт 1 «Растениеводство». По дебету данного субсчёта в течение года учитываются прямые затраты под урожай текущего года и будущих лет. В

конце года после составления отчётных калькуляций на дебет субсчёта 20-1 «Растениеводство» дополнительно относят (при перерасходе) или сторнируют (при экономии) против плана разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью работ, выполненных вспомогательными производствами, а также перечисляют в соответствующей доле общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Таким образом, в конце года на дебете субсчёта 20-1 «Растениеводство» собираются все фактические затраты по выращиванию продукции растениеводства, что даёт возможность исчислять её фактическую себестоимость.

По кредиту субсчёта 20-1 «Растениеводство» в течение года отражают количество и нормативно-прогнозную себестоимость полученной продукции кормовых культур. В конце года на кредит данного субсчёта дополнительно относят (при перерасходе против норматива) или сторнируют (при экономии против норматива) разницу между нормативно-прогнозной и фактической себестоимостью продукции кормовых культур.

После исчисления себестоимости продукции кормовых культур и списания калькуляционных разниц на дебете субсчёта 20-1 «Растениеводство» остаются лишь затраты по незавершённому производству. Синтетический учёт по счёту 20 «Основное производство», субсчёт 1 «Растениеводство» ведут в журнале-ордере 20/1. На организацию учёта затрат в растениеводстве влияет точное установления объектов учёта, по которым в конце года будет исчисляться себестоимость продукции.

На этих объектах также учитывают расходы на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса, сенажа и производства других видов кормов, включая фактическую себестоимость зелёной массы и стоимость других компонентов, используемых для приготовления кормов.

Затраты на ремонт, амортизацию (износ) распределяются в конце отчётного периода, перед составлением отчётных калькуляций на соответствующие культуры (группы культур).

На отдельных аналитических счетах учитывают затраты в незавершённом производстве по растениеводству (под урожай будущих лет): посев озимых зерновых; подзимний посев овощных культур (по культурам); подъём зяби; лушение стерни (без зяблевой пахоты); внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений; снегозадержание (в IV квартале года); многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет); многолетние травы – беспокровные посевы весны и осени отчётного года; пары под яровые культуры урожая будущего года; освоение новых земель; улучшенные (коренного улучшения) сенокосы и культурные пастбища (осенняя подкормка и другие виды работ); поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ; известкование, гипсование почв (за счёт собственных средств); первичное окультуривание мелиорируемых земель; прочие работы незавершённого производства (по видам).

Затраты на конец года, учтённые как незавершённое производство, переходят на следующий год, с последующим их распределением по культурам (группам культур). Затраты на известкование, гипсование. Первичное окультуривание мелиорируемых земель и другие работы учитываются в составе незавершённого производства комплексной статьёй в течении нескольких лет.

Затраты по подъёму зяби, гипсованию и известкованию распределяют пропорционально площади, занятой под соответствующими культурами. Для этого по каждому виду работ определяют сумму затрат, приходящихся на 1 га по каждой статье. Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат.

Затраты по многолетним травам посева прошлых лет распределяют на затраты текущего года исходя из сроков использования трав комплексной статьёй без детализации. Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, то она каждый год их использования относят по 50% затрат; при трёхлетнем использовании трав на продукцию первого года –

34% и третьего года – 33%. Затраты текущего года, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, полностью включают в себестоимость продукции урожая отчётного года.

Аналитический учёт затрат и выхода продукции кормопроизводства ведут в трех производственных отчётах по статьям расходов, предусмотренных методическими рекомендациями учёту затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций.

Производственный отчёт по состоит из трёх разделов. В первом его разделе отражают затраты текущего года по объектам аналитического учёта (культурам, группам культур, видам культур, видам работ незавершённого производства). На каждый объект учёта отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам указывают затраты по их конкретным видам, сгруппированные по установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве.

Во втором разделе производственного отчёта по каждому производственному подразделению, указывают убранную площадь по культурам (группам культур), массу оприходованной продукции по её видам и с учётом качества, а также отражают в течение года их нормативно-прогнозную оценку за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Для учёта выхода продукции растениеводства используют следующие документы: реестр отправки зерна и другой продукции с поля (ф. № 401-АПК), накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции (ф. № 408-АПК), акт приёма-передачи грубых и сочных кормов (ф. № 204-АПК), акт на оприходование пастбищных кормов (ф. № 205-АПК), дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № 411-АПК).

В третьем разделе производственного отчёта обороты по кредиту счёта 20, субсчёт 1 «Растениеводство» систематизируют по корреспондирующему счёту, после чего итоги переносят в журнал-ордер № 10-АПК.

Общий итог затрат и выхода продукции за месяц по аналитическим счетам равняется итогу оборотов по дебету и кредиту субсчета 20-1, субсчета 1, отраженным в журнале-ордере по счету 20.1 и Главной книге.

Аналитический учёт затрат в кормопроизводстве ведут по следующим статьям затрат: 1) расходы на оплату труда; 2) отчисления на социальные нужды; 3) сырьё и материала; 4) работы и услуги; 5) расходы на содержание и эксплуатацию машин и основных средств; 6) расхода денежных средств; 7) прочие затраты; 8) затраты по организации производства и управлению.

По статье «Расходы на оплату труда» отражают оплату труда работников организации, привлечённых лиц за фактически выполненную работу, исчисленную исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, занятых непосредственно в технологическом процессе производства продукции кормопроизводства.

Кроме того, по данной статье учитывают: стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда, премии за увеличение производства продукции, рост производительности труда, сокращение прямых затрат, доплаты рабочим за высокую квалификацию, надбавки за работу в ночное время, вознаграждение за выслугу лет и надбавки за стаж работы, оплату отпусков и другие выплаты относящиеся на себестоимость продукции.

При наличии основной и дополнительной оплаты труда за работы, выполненные в кормопроизводстве, производят следующие бухгалтерские записи: Д-т 20-1 - К-т 70.

При создании резерва предстоящих расходов и платежей (на выплату отпусков и вознаграждений за выслугу лет): Д-т 20-1 - К-т 96.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются отчисления в Фонды социального страхования и обеспечения от оплаты труда работника. На сумму отчислений в Фонды социального страхования и обеспечения производят записи: Д-т 20-1 - К-т 69.

На статью «Сырьё и материалы» относят затраты на семена и посадочный материал как собственного производства, так и на покупные, кроме молодых многолетних насаждений, закладка которых производится за счёт соответствующих источников финансирования. При этом затраты на подготовку семян к посеву, транспортировке их к месту посадки не включают в стоимость семян, а относят на затраты сельскохозяйственных культур по соответствующим статьям.

При списании стоимости семян, израсходованных на посев, и посадочного материала производят записи: Д-т 20-1 - К-т 10-7.

По данной статье отражают стоимость внесённых в почву под культуры минеральных удобрений, затраты по посеву и запахиванию люпина и других культур, использованных на зелёное удобрение, а также стоимость органических удобрений.

При списании стоимости внесённых в почву удобрений производят записи: Д-т 20-1 - К-т 10-13; Д-т 20-1 - К-т 20-2; Д-т 20-1 - К-т 23-8.

В эту статью также включают затраты по приобретению и хранению пестицидов, гербицидов, дефолиантов и других химических и биологических средств, использованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями растений. При этом расходы по обработке посевов сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений указанными средствами, по данной статье не отражают, а включают в затраты на культуры по соответствующим статьям затрат.

При списании стоимости израсходованных химических и биологических средств производят записи: Д-т 20-1 - К-т 10-14.

По этой же статье отражают стоимость израсходованных нефтепродуктов, использованных на посадку, производство и уборку продукции кормопроизводства.

При списании стоимости израсходованных нефтепродуктов производят записи: Д-т 20-1 - К-т 10-3.

Кроме того, на эту статью относят также стоимость инвентаря и спецодежды, использованных при выполнении работ. При включении их в затраты производят записи: Д-т 20-1 - К-т 10-10; Д-т 20-1 - К-т 10-12.

На статью «Работы и услуги» относят фактическую себестоимость работ и услуг вспомогательных производств своего хозяйства (автотранспорт, электроснабжения, водоснабжение, гужевого транспорт и т.д.), обеспечивающих производственные нужды хозяйства, а также оплату услуг производственного характера, выполненных для хозяйства сторонними организациями. Услуги сторонних организаций включают в состав затрат на производство продукции по фактическим затратам на их выполнение. В том случае, когда сторонние организации оказывали услуги по обработке посевов пестицидами, а также внесению удобрений, то на данную статью затраты относят за вычетом стоимости ядохимикатов и удобрений.

При отнесении в течении года стоимости работ и услуг сторонних организаций, производят записи: Д-т 20-1 - К-т 23; Д-т 20-1 - К-т 60.

По статье «Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств» учитывают суммы амортизационных отчислений и затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств.

При отнесении затрат на содержание и эксплуатацию основных средств производят записи: Д-т 20-1 - К-т 02; а по кредиту счёта 20-1 учитываются нераспределённые суммы амортизации и затраты на ремонт.

По этой же статье отражают платежи по страхованию работников и урожая сельскохозяйственных культур. Эти расходы прямо относят на затраты соответствующих видов культур.

На статью «Прочие затраты» относят расходы, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей. Данные затраты, как правило, прямо относят на соответствующие культуры (группы культур) и виды работ. К ним относят лизинговые платежи и затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых парниково-тепличных

комбинатов. Указанные затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов, а затем в течение нормативного срока освоения производственных мощностей (но не более трёх лет) включаются в затраты на производство соответствующего вида культур. При списании этих затрат производят записи: Д-т 20-1 - К-т 97.

По статье «Затраты по организации производства и управлению» учитывают бригадные, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Они распределяются между отдельными объектами учёта пропорционально всей сумме затрат (без стоимости семян и посадочного материала).

При распределении и отнесении расходов по организации производства и управлению в доле, приходящейся на растениеводство, производят записи: Д-т 20-1 - К-т 25-1; Д-т 20-1 - К-т 26.

Полученную в течение года продукцию кормопроизводства оценивают по плановой себестоимости и приходуют по следующей записи: Д-т 10-1 - К-т 20-1.

В конце года после отражения на субсчёте 20-1 общепроизводственных и общехозяйственных расходов в доле, приходящейся на растениеводство, после распределения сумм амортизации и затрат на ремонт основных средств, использованных в растениеводстве, затрат по орошению и осушению земель, стоимости работ по известкованию и гипсованию почвы, выполненных за счёт собственных средств, после определения и списания затрат по посевам, погибшим от стихийных бедствий, проверки, полноты включения затрат под урожай отчётного года расходов прошлых лет и правильности списания затрат под урожай будущего года, проверки полноты оприходования продукции приступают к исчислению себестоимости продукции растениеводства.

Сводный учет по счетам производственных затрат и основной группе корреспондирующих с ним счетов при журнально-ордерной форме учета

ведут в журнале-ордере по счету 20/1. В этом журнале ордере в сводном виде ведут учет по следующим синтетическим счетам: 20/1.

Журнал-ордер открывается, как правило, на месяц. Для аналитического учета к журналу-ордере ведут сводные лицевые счета (производственные отчеты). Все хозяйственные операции в журнале-ордере систематизируют по кредиту включенных в него счетов в корреспонденции с дебетом взаимосвязанных счетов. Это обеспечивает по каждому счету выявление затрат на производство по статьям (элементам) и фактической себестоимости продукции (работ, услуг), непосредственно по учетным данным, т.е. в системе бухгалтерского учета без дополнительных выборок.

В журнале-ордере в разрезе каждого из включенных в него счетов для отражения операций по кредиту счета отводится соответствующая графа, а для фиксирования этих сумм по дебету корреспондирующих счетов – соответствующие строки. В итоге на каждом пересечении графо-строк записанная сумма отражает полную корреспонденцию операции (по дебету и кредиту соответствующих счетов). Такой порядок обеспечивает большую аналитичность информации, включенной в журнал-ордер.

Данные журнала-ордера по счету 20/1 переносят в Главную книгу в два этапа. Вначале записывают итоги кредитовых оборотов по каждому счету. Затем по каждой строке переносят в Главную книгу дебетовые обороты с разбивкой по корреспондирующим счетам. Таким образом, соблюдая общий принцип записей в Главную книгу: кредитовые обороты в целом по счету, дебетовые – с расчленением по корреспондирующим счетам.

В 2015 году на производство силоса общая сумма затрат составила 1991903,77 руб., на производство многолетних трав общая сумма затраты составила 4177552,36 руб. все затраты по учету кормов собираются на счете 20 основное производство, субсчете 1 – растениеводство. Данные затраты служат источником для исчисления себестоимости этих культур и сопоставления фактической себестоимости с плановой.

Схема бухгалтерских проводок учета затрат на производство кормовых культур представлены в приложениях В и Г.

После отражения затрат на производство продукции кормопроизводства необходимо провести оприходование кормов. Оприходование продукции проводят в конце года по плановой себестоимости в дебет счета 10.

Таблица 3.1 – Журнал по учету выхода продукции кормопроизводства

| Содержание хозяйственной операции                                     | Сумма, руб | Корреспонденция счетов |        | Документ на основании которого производятся бухгалтерские записи |
|---|------------|------------------------|--------|--|
|   |            | дебет                  | кредит |  |
| Оприходован силос по плановой себестоимости                           | 1692950    | 10.6                   | 20.1   | Акт приемки грубых и сочных кормов (ф. № 172 –АПК)               |
| Оприходовано сено многолетних трав по плановой себестоимости          | 900000     | 10.6                   | 20.1   | Акт приемки грубых и сочных кормов (ф. № 172 –АПК)               |
| Оприходованы семена многолетних трав по плановой себестоимости        | 480000     | 10.7                   | 20.1   | Путевка на вывоз продукции с поля (ф.№ 164-АПК)                  |
| Оприходована зеленая масса многолетних трав по плановой себестоимости | 2526190    | 10.6                   | 20.1   | Расчет бухгалтерии, акт на вывоз продукции с поля                |

В целом корреспонденция счетов полностью соответствует принятым счетам бухгалтерского учета по организации. Готовая продукция приходится на хозяйство на 10 счет.

### 3.3 Исчисление себестоимости продукции кормовых культур

Исчисление себестоимости – важный и ответственный этап в учетной работе. Поэтому ей предшествуют подготовительная работа, связанная с уточнением отраженных на счете данных.

Себестоимость продукции растениеводства по видам сельскохозяйственных культур (группам культур) исчисляют с учётом следующих требований:

- а) зерно-франко-склад (или другое место) первичной обработки (включая затраты по подработке зерна после его уборки);
- ж) зелёная масса на корм скоту – франко-место потребления;
- з) зелёная масса на силос, травяную муку, сенаж, гранулы – франко-место силосования, сенажирования траншея, яма, башня), приготовления травяной муки, гранул.

При этом в себестоимость продукции растениеводства текущего года не включают затраты по убраным, но не обмолоченным или неубранным культурам.

Источниками данных для составления отчётных калькуляций являются показатели аналитического учёта к счёту 20 «Основное производство», (субсчёт 1 «Растениеводство»). Совокупность способов и приёмов определения себестоимости продукции и составляет методику калькуляции. Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, установления цены, контроля и принятия решений. Поэтому особое значение имеет правильность выбора объектов калькуляции и определения калькуляционной единицы.[6]

Важное методологическое значение при исчислении себестоимости продукции имеет обоснованный выбор калькуляционной единицы. В зависимости от конкретных условий объектами учёта могут быть культуры или группы культур.

Объектами калькуляции себестоимости в растениеводстве является основная (сопряжённая) продукция. Побочная продукция не калькулируется.

Себестоимость соломы, половы, стеблей кукурузы, капустного листа и другой побочной продукции определяется исходя из отнесенных на них затрат по нормативам. Нормативы рассчитываются исходя из установленных на них расходов на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие виды работ по заготовке выше указанной побочной продукции.

Продукция, для получения которой организовано производство, называется основной (корнеплоды, сено, зелёная масса и т.д.). К побочной относится продукция, которую получают в силу биологических особенностей одновременно с основной продукцией, но имеющая второстепенное значение (солома от обмолота многолетних и однолетних трав на семена и др.).[25]

В случае получения от одной культуры двух и более основных видов продукции их называют сопряжёнными (сено и зелёная масса с культурных сенокосов и др.).

В зависимости от вида продукции, организационных особенностей её производства в организации могут применяться различные методы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Под методом учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приёмов и способов сбора и документального оформления информации о производственных затратах с целью исчисления себестоимости произведенной продукции для обеспечения эффективного контроля и управления результатами деятельности организации.

В основе классификации методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции в основном лежат организационные особенности производственных процессов и объекты учёта затрат и калькулирования, обеспечивающие различные способы контроля и управления затратами и результатами производства и деятельности организации в целом. Все методы учёта противоречивы как по своему характеру, так и по экономическим возможностям. В сельскохозяйственных организациях себестоимость основной (сопряжённой) продукции определяется всей суммой затрат, отнесенной на данную культуру (группу культур), за вычетом стоимости оприходованной побочной продукции. Распределение затрат между основной (сопряженной) и побочной продукцией при составлении нормативно-прогнозных (плановых) и отчётных калькуляций продукции кормовых культур может осуществляться одним из следующих методов: прямого счёта;

распределения затрат по коэффициентам; распределения затрат по действующим реализационным ценам; исключение затрат в нормативной оценке; распределения затрат по кормовому достоинству[58].

Сам технологический процесс производства кормов иногда не позволяет обособить в учёте затраты на производство каждого отдельного вида продукции. Поэтому при калькулировании кормов неизбежно применение тех или иных приёмов условного распределения затрат между отдельными видами кормов. Себестоимость кормов только тогда будет близка к действительной, когда удельный вес доли затрат, которые распределяются с помощью условных методов, сократится до минимума. Такие наиболее точные результаты можно получить при применении прямого счёта себестоимости продукции, который и следует широко использовать в калькуляционной практике.

Методы распределения затрат по коэффициентам и действующим реализационным ценам являются наиболее распространённым, и их применение возможно при исчислении себестоимости многих видов продукции растениеводства в этом случае во многом зависит от точности установления коэффициентов, по которым происходит приравнение к единому измерителю всех видов основной, сопряжённой и побочной продукции по данной кормовой культуре[8].

Анализ действующих коэффициентов, показывает, что они в основном удовлетворяют требованиям точного исчисления себестоимости продукции кормовых культур, но при обязательном сочетании с методом прямого отнесения затрат на калькулируемую продукцию.

В кормопроизводстве, там где это возможно, необходимо шире применять способ распределения затрат между получаемой продукцией по кормовому достоинству. При этом способе исчисления себестоимости количество различных видов продукции выражается в едином измерении, как правило, в кормовых единицах. Этот способ калькуляции даёт возможность не прибегать к условной оценке отдельных видов побочной продукции,

исключает произвольность исчисления основной и сопряжённой продукции и даёт ценные сведения о себестоимости производства кормов – себестоимости одной кормовой единицы.

Для распределения затрат между основной, сопряжённой и побочной продукцией при составлении отчётных калькуляций отдельных видов продукции кормовых культур пользуются следующими переводными коэффициентами:

1. Зерновые культуры: зерно 1ц – 1,0; зерноотходы переводят в плющенное зерно с учётом лабораторного анализа по процентному содержанию зерна в зерновых отходах;

2. Однолетние травы: сено: 1ц – 1,0; семена 1ц – 9,0; зелёная масса 1ц – 0,25; солома 1ц – 0,1.

3. Многолетние травы: сено 1ц – 1; семена 1ц – 75,0; зелёная масса 1ц – 0,3; солома 1ц – 0,1.

Исчисление себестоимости продукции кормовых культур, силоса, сенажа.

Отдельным объектом учёта затрат являются однолетние травы. При использовании посевов однолетних трав, улучшенных и естественных сенокосов и пастбищ для получения одного вида продукции, затраты по ним полностью относят на её себестоимость.

Себестоимость одного центнера исчисляется делением учётной суммы затрат на массу произведенной продукции.

Затраты по возделыванию и уборке урожая сеяных однолетних трав при получении нескольких видов продукции, распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1ц – 1,0; семена однолетних трав 1ц – 9,0; солома 1ц – 0,1; зелёная масса 1ц – 0,25.

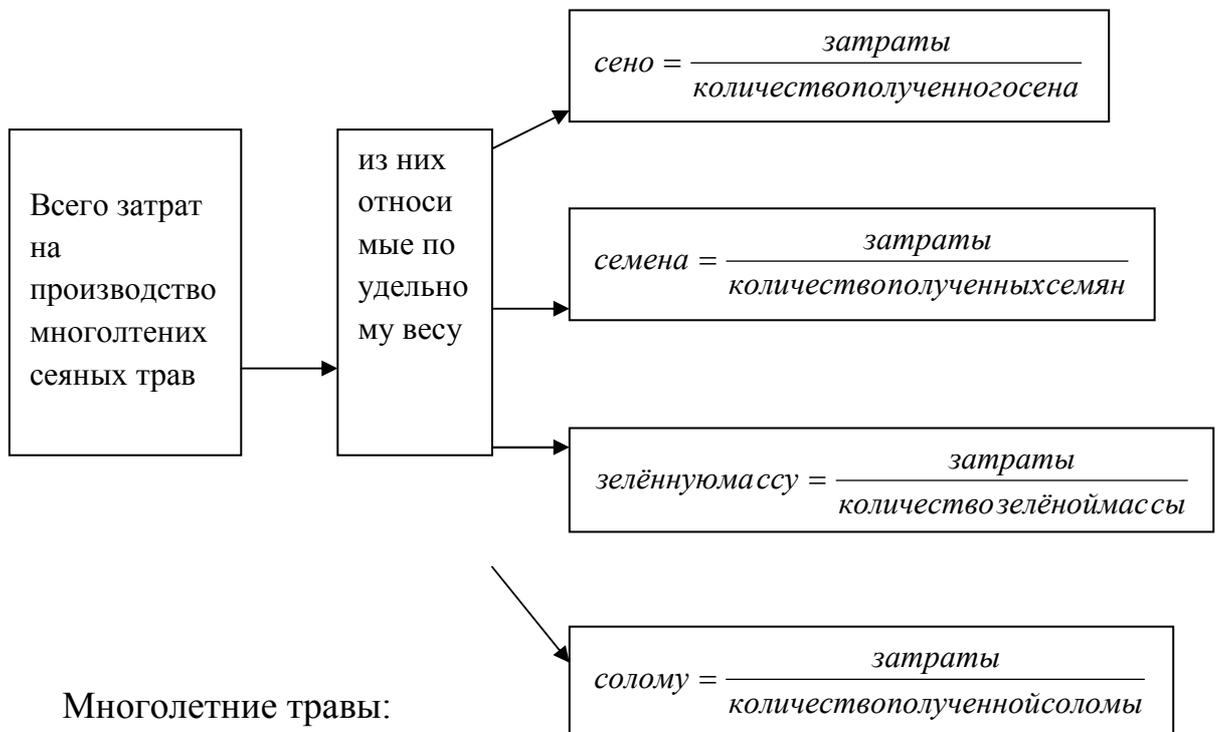
Затраты по выращиванию многолетних трав, приходящихся на продукцию отчётного года, состоят из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет по многолетним травам (расходы на подготовку почвы к посеву, посев, уход за посевами,

стоимость семян, гербицидов и ядохимикатов, удобрений и др.) распределяются по годам их использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Когда посевы многолетних трав используются в течении двух лет, на каждый год их использования относят 50% затрат, при трёхлетнем использовании трав на продукцию первого года 33% затрат, второго года – 34% и третьего года – 33%.

Затраты по выращиванию и уборке многолетних трав, распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено 1ц – 1,0; семена 1ц – 75,0; солома 1ц – 0,1; зелёная масса 1ц – 0,3.

Используя приведенные коэффициенты, определяют общее количество условной продукции. Затем исчисляют удельный вес отдельных видов продукции в её общей массе. На основании этих данных производят расчёт себестоимости конкретных видов продукции.

Распределение затрат и исчисление себестоимости продукции многолетних трав производится по следующей схеме:



Всего на выращивание многолетних трав затраты составили 4177552,36 руб. Получено сена 9000 ц, семян 64 ц, зеленой массы 81490 ц. для

исчисления себестоимости переводим всю продукцию в условные единицы: сено 9000 усл.ед (9000\*1), семена 4800 усл. ед (64\*75) , зеленой массы 24447 усл.ед (81490\*0,3). Общее количество условных единиц составило 38247.

Сумма фактических затрат, приходящихся на одну условную единицу:  
 $4177552,36/38247=109,2256$  руб/усл.

Сено:  $109,2256*9000=983030,4$  руб/усл

Семена:  $109,2256*4800=524282,8$  руб/усл

Зеленая масса:  $109,2256*2447=2670238,3$  руб/усл, теперь определяем фактическую себестоимость многолетних трав по отдельным видам продукции:

Сено:  $983030,4/9000=109,22$  руб/ц

Семена:  $524282,8/64=8191,92$  руб/ц

Зеленая масса:  $2670238,24/81490=32,7$  руб/ц.

Силос от каждого вида зеленой массы учитывают отдельно. Себестоимость готового силоса определяется суммой затрат на производство зеленой массы франко-траншея (башня) и расходов на силосование (очистка траншей, загрузка и трамбовка силосной массы, погрузка и транспортировка соломы, укрытие траншей пленкой и соломой и т.п.). Сюда же включают стоимость компонентов, используемых при силосовании, и прочие расходы (амортизация и затраты на ремонт силосных сооружений).

Полученную сумму делят на количество готового силоса за вычетом угара. Общее количество затрат на производство силоса составило 1991903,77 руб., выход продукции силоса составил 67718 ц. себестоимость силоса рассчитывается, как  $1991903,77/67718=29,41$  руб/ц.

Себестоимость готового сенажа определяется суммой фактических затрат на производство и заготовку сенажной массы франко-траншея(башня) и расходов по сенажированию: очистка и укладка пленки. Погрузка, транспортировка и укрытие траншей соломой, прочие расходы.

Себестоимость витаминно-травяной муки складывается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, и расходов на приготовление, затаривание и транспортировку травяной муки на склад.

Калькуляция себестоимости продукции улучшенных и естественных сенокосов и пастбищ.

С высокопродуктивных культурных сенокосов и пастбищ получают сено, зелёный корм, на уборку которого затрат не производится, животные сами съедают его без предварительной уборки, и зелёную массу для приготовления других видов кормов – силоса, сенажа, травяной муки и т.д.

Поэтому продукция культурных сенокосов и пастбищ должна калькулироваться на разных этапах производства.

Затраты по созданию и улучшению культурных сенокосов и пастбищ, приходящиеся в порядке распределения на данный год, и текущие расходы определяют себестоимость продукции отчётного года.

Затраты по улучшенным и естественным сенокосам и пастбища, используемым для получения одного вида продукции, относят на её себестоимость.

Если улучшенные сенокосы, культурные пастбища предназначены для получения нескольких видов продукции, то затраты по их содержанию распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально её сбору в кормовых единицах.

Себестоимость зелёной массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корм скоту, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса. По окончании года подсчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции.

Таблица 3.2 – Расчет калькуляционных разниц произведенной продукции произведенной продукции кормопроизводства

| Наименование продукции | Выход продукции и,ц | Плановая себестоимость, руб. |                 | Фактическая себестоимость, руб. |                 | Калькуляционная разница, руб |                 |
|------------------------|---------------------|------------------------------|-----------------|---------------------------------|-----------------|------------------------------|-----------------|
|                        |                     | ед. продукц ии               | всей продукц ии | ед. продукц ии                  | всей продукц ии | ед. продукц ии               | всей продукц ии |
| Силос                  | 67718               | 25                           | 1692950         | 29,41                           | 1991586         | 4,41                         | 298636          |
| Сено                   | 9000                | 100                          | 900000          | 109,22                          | 982980          | 9,22                         | 82980           |
| Семена                 | 64                  | 7500                         | 480000          | 8191,92                         | 524283          | 691,92                       | 44283           |
| Зеленая масса          | 81490               | 31                           | 2526190         | 32,7                            | 2664723         | 1,7                          | 138533          |
| Итого:                 | X                   | X                            | 5599140         | X                               | 6163572         | X                            | 564432          |

По данным расчетов видно, что фактическая себестоимость выше плановой. После определения фактической себестоимости необходимо отнести на соответствующие счета следующие калькуляционные разницы.

Таблица 3.3 – Списание калькуляционных разниц

| Содержание хозяйственной операции                                 | Сумма всей продукции, руб | Дебет | Кредит |
|---|---------------------------|-------|--------|
| Списаны отклонения фактической себестоимости от плановой : силоса | 298636                    | 10.6  | 20.1   |
| Сена многолетних трав   | 82980                     | 10.6  | 20.1   |
| Зеленой массы многолетних трав                                    | 138533                    | 10.6  | 20.1   |
| Семян многолетних трав  | 44283                     | 10.7  | 20.1   |

Списание калькуляционных разниц производится методом дополнительной записи, так как плановая себестоимость ниже фактической.

### 3.4 Совершенствование учета затрат и исчисление себестоимости на производство продукции кормовых культур.

В настоящее время учет затрат на производство продукции занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета. Одним из важнейших условий получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности хозяйства является

четкое определение состава производственных затрат, а также полное и своевременное отражение выхода продукции. Для более четкого определения состава затрат, полного отображения выхода продукции необходим строгий учет. Особенно важна первичная документация, оформленная по всем правилам ведения. В хозяйстве необходимо ввести первичные документы по оприходованию пастбищных кормов, так как это на данный момент не ведется. Для принятия к учету 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 укосному методу (форма №СП-19).

Акт составляется специальной комиссией, в состав которой в обязательном порядке должны быть включены представители агрономических и зоотехнических служб. Члены комиссии выбирают тот или иной метод определения количества зеленой массы и учета использованных кормов с учетом особенностей травостоя на участке.

Данные о скормленной скоту зеленой массе служат основанием для определения урожайности пастбищ, которая выражается 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.

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

Для улучшения учета затрат кормовых культур, присущей журнально – ордерной форме учета, необходимо использовать типовые формы в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию продукции с сельском хозяйстве, а не приспособленные.

Калькуляция себестоимости продукции в растениеводстве остается до конца не изученным вопросом, и имеется много мнений по правильности ее исчисления. По мнению Р. А. Алборова[6] периодичность составления калькуляций, временные границы калькуляционного периода должны определяться, обуславливаясь существующими потребностями в такой информации с целью возможности осуществления более оперативного и эффективного управления производством. Следовательно, под калькуляционным периодом следует понимать не только календарный год, но и отдельные этапы технологического процесса, а проводить калькуляцию по модели технологического передела, которую предлагает Р.А Алборов., модель приведена в (приложении 4) и не обязательно, чтобы по завершении их получали виды продукции. Так, если в данном производственном цикле от какой-либо сельскохозяйственной культуры получают промежуточные продукты, то следует калькулировать себестоимость этой продукции. Если же данный операционный цикл или очередной этап технологического процесса не завершается выходом какой-либо продукции, то целесообразно калькулировать себестоимость выполненных работ на данном этапе (га или га условной пахоты). Такой подход к выбору калькуляционного периода позволит обеспечить более оперативное управление и контроль за рациональным использованием ресурсов производства. А также более обоснованное отнесение затрат на тот или иной вид продукции неразрывного технологического процесса.

## 4 КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОВЫХ КУЛЬТУР

4.1 Цель, задачи и информационная база контроля затрат и исчисления себестоимости продукции кормовых культур

Целью контроля затрат на производство и исчисления себестоимости продукции кормовых культур является установление соответствия применяемой в организации методики учета затрат на производство продукции действующим в РФ в проверяемом периоде нормативным документам.

Основными задачами контроля затрат для достижения указанной цели являются:

- проверка правильности отнесения расходов в состав затрат на производство продукции;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета включаемых в себестоимость затрат на производство продукции;
- оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- проверка правильности формирования себестоимости продукции по объектам калькулирования;
- проверка правильности проведения инвентаризации незавершенного производства и отражения в учете ее результатов.

Для проведения контроля затрат необходимо использовать следующую информационную базу:

- приказ предприятия об учетной политике на отчетный год;
- форма бухгалтерской отчетности №2 (Отчет о финансовых результатах);
- пояснения к бухгалтерскому балансу;
- отчет о затратах на основное производство (форма №8-АПК);
- отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства (форма №9-АПК);

- регистры синтетического и аналитического учета по счету 20.1: главная книга;- карточка счета 20.1 «Растениеводство»;- журнал-ордер по счету 20.1 и др.;

- первичные документы: акты расхода семян и посадочного материала, акты об использовании органических, минеральных и бактериальных удобрений, учетные листы труда и выполненных работ, ведомости начисления амортизации, реестры отправки зерна и другой продукции с поля и т.д.

#### 4.2 Планирование контроля затрат на производство и исчисление себестоимости продукции кормовых культур

Планирование – важный этап контроля организации. От того, насколько тщательно планируется контроль, с одной стороны, зависит более рациональное использование работ специалистов, участвующих в проверке, а с другой - уменьшается риск не обнаружения существенных ошибок в финансовой отчетности. Система планирования контроля затрат состоит из базы данных, предназначенной для определения ожидаемых затрат на изготовление каждого из выпускаемых организацией видов продукции. В нее также входят подсистема сбора данных о затратах и аналитические программы для определения фактических издержек производства и соотнесения этих фактических издержек с ожидаемыми затратами.

Подсчет затрат на производство является наиболее важным для формирования себестоимости продукции и определения финансового результата деятельности организации. Ошибки, связанные с подсчетом затрат на производство, возможны на любом этапе хозяйственных отношений – от момента заключения хозяйственного договора до оформления операций выпуска продукции.

Проводя планирование затрат на производство необходимо убедиться в правильности организации бухгалтерского учета затрат на производство. Для этого следует проверить:

- методику учета затрат на производство в организации и соответствие ее положений принятой учетной политики;
- принципиальную особенность включения затрат в себестоимость только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты;
- порядок отнесения прямых и косвенных затрат и исчисления себестоимости продукции;
- затраты, по которым невозможно точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся. Эти затраты должны включаться в себестоимость продукции в сметно-нормализованном виде.

Проверка учета затрат на производство продукции планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. С помощью специального вопросника оценивается состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части затрат в организации.

Таблица 4.1 – Тест-опросник для проверки учета затрат на производство продукции кормовых культур

| № п/п                           | Вопрос  | Вариант |     | Оценка риска |
|---------------------------------|---|---------|-----|--------------|
|                                 |   | Да      | Нет |              |
| 1                               | 2   | 3       | 4   | 5            |
| 1. Система внутреннего контроля |   |         |     |              |
| 1.1                             | Составляются ли сметы затрат на производство и контролируется ли их соблюдение?   | да      |     | 0            |
| 1.2                             | Установлены ли нормативные затраты и пересматриваются ли нормы?   | да      |     | 0            |
| 1.3                             | Осуществляется ли контроль за соблюдением норм затрат на производство?  | да      |     | 0            |
| 1.4                             | Санкционируется ли сверхлимитный отпуск материалов в производство уполномоченными лицами?                                     |         | нет | 1            |
| 1.5                             | Проверяется ли соответствие отчетов об использовании материалов расходным первичным документам?                               | да      |     | 0            |
| 1.6                             | Распределены ли обязанности сотрудников, осуществляющих операции с активами, бухгалтерский учет затрат и их санкционирование? | да      |     | 0            |

Продолжение таблицы 4.1

| 1                                      | 2   | 3  | 4   | 5 |
|--|---|----|-----|---|
| 1.7                                    | Контролируется ли главным бухгалтером формирование себестоимости готовой продукции?                 |    | нет | 1 |
| 1.8                                    | Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство?                             |    | нет | 1 |
| 1.9                                    | Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?   | да |     | 0 |
| 1.10                                   | Проводится ли анализ затрат на производство?  | да |     | 0 |
| <b>2. Система бухгалтерского учета</b> |   |    |     |   |
| 2.1                                    | Имеют ли необходимую квалификацию и опыт работы сотрудники бухгалтерии, осуществляющие учет затрат? | да |     | 0 |
| 2.2                                    | Установлена ли классификация затрат по элементам и статьям?   | да |     | 0 |
| 2.3                                    | Разграничиваются ли затраты по отчетным периодам?   | да |     | 0 |
| 2.4                                    | Ведется ли отдельный учет текущих затрат на производство и по капитальным вложениям?                |    | нет | 1 |
| 2.5                                    | Имеется ли на предприятии единая учетная политика по затратам на производство?                      | да |     | 0 |
| 2.6                                    | Разработана ли схема сводного учета затрат?   | да |     | 0 |
| 2.7                                    | Сопоставляются ли данные сегментарного и сводного учета затрат?                                     |    | нет | 1 |
| 2.8                                    | Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?              | да |     | 0 |
| 2.9                                    | Установлены ли объекты учета затрат, объекты калькулирования и калькуляционные единицы?             | да |     | 0 |

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения контролера путем оценки каждого вопроса по их уровню как У1 - «низкий», У2 - «средний», У3 - «высокий». По итогам результатов тестирования и на основе внутрифирменного стандарта контролер оценивает уровень риска средств контроля организации.

По результатам тестирования можно сделать вывод, что система внутреннего контроля СПК «Свобода» заслуживает средней оценке.

Для дальнейшего проведения контроля необходимо составить общий план работ. При разработке общего плана контролер устанавливает приемлемый уровень существенности в целях выявления существенных искажений.

Таблица 4.2 – Общий план на производство и исчисление себестоимости продукции кормовых культур.

| № п/п | Планируемые виды работ  | Дата       | Исполнитель    | Примечания            |
|-------|---|------------|----------------|-----------------------|
| 1     | Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции | 05.10.2016 | Сморкалова Е.А | Согласно общему плану |
| 2     | Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство                           | 08.10.2016 | Сморкалова Е.А | Согласно общему плану |
| 3     | Проверка учета затрат по статьям калькуляции  | 10.10.2016 | Сморкалова Е.А | Согласно общему плану |
| 4     | Проверка сводного учета затрат на производство продукции кормовых культур                           | 12.10.2016 | Сморкалова Е.А | Согласно общему плану |

Основной и заключительной частью работы над планом является формирование бригады помощников контролеру, распределение их в соответствии с их профессиональными качествами и творческим потенциалом по конкретным участкам контроля, инструктаж, ознакомление с планом и программой аудита.

Контролеру необходимо разработать и документировать программу контроля, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана проверки.

Таблица 4.3 – Программа контроля на производство и исчисление себестоимости продукции кормовых культур.

| № п/п | Перечень работ контролера   | Дата      | Исполнитель     | Рабочие документы             |
|-------|---|-----------|-----------------|-------------------------------|
| 1     | 2   | 3         | 4               | 5                             |
| 1     | Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции | 5.10.2016 | Сморкалова Е.А. |                               |
| 1.1   | Контроль правильности выбора объектов учета   | 5.10.2016 | Сморкалова Е.А. | Регистры аналитического учета |

Продолжение таблицы 4.3

| 1   | 2   | 3              | 4                  | 5  |
|-----|---|----------------|--------------------|--|
| 1.2 | Контроль правильности группировки затрат для ведения аналитического учета и калькулирования себестоимости | 6.10.<br>2016  | Сморкалова<br>Е.А. | Регистры аналитического учета  |
| 1.3 | Анализ учетной политики в части затрат на производство  | 7.10.<br>2016  | Сморкалова<br>Е.А. | Регистры аналитического учета  |
| 2   | Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство                                 | 8.10.<br>2016  | Сморкалова<br>Е.А. |  |
| 2.1 | Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам               | 8.10<br>2016   | Сморкалова<br>Е.А. | Первичные документы, учетные регистры  |
| 2.2 | Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат                                     | 9.10.<br>2016  | Сморкалова<br>Е.А. | Первичные документы  |
| 3   | Проверка учета затрат по статьям калькуляции  | 10.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. |  |
| 3.1 | Проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования                             | 10.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | Разработочные таблицы, регистры аналитического учета                           |
| 3.2 | Проверка учета накладных расходов и методов их списания   | 10.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | Разработочные таблицы, регистры аналитического учета                           |
| 3.3 | Проверка учета затрат вспомогательных производств и распределения их по объектам калькулирования          | 11.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | Первичные документы<br>разработочные таблицы,<br>регистры аналитического учета |
| 3.4 | Проверка учета непроизводительных затрат и потерь   | 11.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | Первичные документы,<br>регистры аналитического учета                          |
| 3.5 | Проверка оценки и учета незавершенного производства   | 11.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | инвентаризационные описи,<br>регистры аналитического учета                     |
| 4   | Проверка сводного учета затрат на производство  | 12.10<br>2016  | Сморкалова<br>Е.А. |  |
| 4.1 | Проверка организации аналитического учета затрат на производство  | 12.10.<br>2016 | Сморкалова<br>Е.А. | Регистры аналитического учета  |

Продолжение таблицы 4.3

| 1   | 2   | 3          | 4               | 5   |
|-----|---|------------|-----------------|---|
| 4.2 | Проверка организации синтетического учета затрат на производство                    | 12.10.2016 | Сморкалова Е.А. | Регистры синтетического учета             |
| 4.3 | Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности | 13.10.2016 | Сморкалова Е.А. | Отчет о затратах на основное производство |

План и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе проведения контроля. Причины внесения значительных изменений в план и программу должны быть документально зафиксированы.

4.3 Методика контроля затрат и исчисления себестоимости на производство продукции кормовых культур

Мероприятия контролера строятся в соответствии с основным направлением проверки определенным планом и программой контроля.

Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции подразделяется: контроль правильности выбора объектов учета; контроль правильности группировки затрат для ведения аналитического учета и калькулирования себестоимости; анализ учетной политики в части затрат на производство.

Контроль правильности выбора объектов учета. Обоснованность применяемого предприятием метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормовых культур устанавливаются на основе изучения особенностей производства организации и анализа его учетной политики.

В практике бухгалтерского учета различают следующие методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: простой (попроцессный), попередельный, позаказный, нормативный и директ-костинг. В основе их классификации лежат способы группировки затрат по объектам учета и способы калькулирования себестоимости.

Объектами учета затрат на производство являются: организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции кормовых культур.

Объекты калькулирования – это отдельные изделия, группы изделий, работы и услуги.

Выбор объектов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции определяется организационными и технологическими особенностями организации, специализацией и масштабами его деятельности.

Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости. Во всех названных подразделениях осуществляются затраты, конечным результатом которых является выпуск продукции. Совокупность этих затрат образует производственную себестоимость продукции. В целях исчисления себестоимости каждого вида продукции в отдельности все происходящие затраты следует группировать по определенным признакам. Поэтому путем бесед с сотрудниками бухгалтерии контролируемые лица, проведения документального контроля должен выяснить, правильно ли на проверяемом предприятии классифицируются затраты:

Особое внимание при проведении этой процедуры следует уделить группировке по статьям затрат. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей управления в бухгалтерском учете должен быть организован учет расходов по статьям затрат.

Анализ учетной политики в части затрат на производство. Выбранный организацией метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормовых культур обосновывается в его учетной политике, следовательно, в обязательном порядке контролеранализирует учетную политику предприятия в части положений по вопросам бухгалтерского учета затрат на производство.

В случае несоответствия положений учетной политики особенностям технологии и структуры предприятия контролер может рекомендовать внести изменения в учетную политику. Следует обратить внимание на фактическое использование положений учетной политики.

Таблица 4.4 – Выявленные нарушения при контроле в организации.

| № п/п | Выбор объектов контроля   | Нарушения   |
|-------|---|---|
| 1     | 2   | 3   |
| 1     | Тестирование контроля правильности выбора объектов затрат.                          | –   |
| 2     | Документальная обоснованность каждого вида и элемента затрат                        | в оформлении первичных документах не указаны сроки предоставления |
| 3     | Контроль состава расходов по элементам затрат                                       | неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;         |
| 4     | Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности | информация о затратах раскрыта частично                           |
| 5     | Проверка учета накладных расходов и методов их списания                             | не все расходы списываются по методам                             |

Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство: контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам; проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат.

Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство проводится в 2 этапа.

Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам. На данном этапе, на основании первичных документов и регистров бухгалтерского учета по счету 20.1 и других документов проверяется правомерность включения расходов в состав затрат на производство по каждому элементу в отдельности. При этом следует руководствоваться требованиями ПБУ/10 к признанию расходов в бухгалтерском учете

В состав элемента «Материальные затраты» включаются расходы на списание сырья, материалов, топлива, энергии, производственных работ и услуг. Материальные ресурсы отражаются по этому элементу в оценке по их

фактической себестоимости. Поэтому контролер должен проконтролировать состав затрат организации, включенных в фактическую себестоимость материалов.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, стимулирующие и компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников и предусмотренные трудовыми договорами, и выплаты за не проработанное время в соответствии с ТК РФ.

Проверка учета затрат по статьям калькуляции: проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования; проверка учета непроизводительных затрат и потерь; проверка оценки и учета незавершенного производства.

При проведении учета затрат по статьям калькуляции необходимо провести правильность корреспонденции счетов.

Таблица 4.5 – Результаты проверки отражения в бухгалтерском учете затрат на производство продукции кормовых культур.

| № п/п | Содержание операции  | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов     |        |                         |        | Примечания   |
|-------|--|-------------|----------------------------|--------|-------------------------|--------|--|
|       |  |             | по результатам организации |        | по результатам контроля |        |  |
|       |  |             | дебет                      | кредит | дебет                   | кредит |  |
| 1     | 2  | 3           | 4                          | 5      | 6                       | 7      | 8  |
| 1     | Начислена оплата труда и произведены отчисления на социальные нужды    | 394598,33   | 20.1                       | 70,60  | 20.1                    | 70,60  | Отклонений не выявлено. Операции по счету отражены верно |
| 2     | Начислена амортизация основных средств                                 | 12839,41    | 20.1                       | 02     | 20.1                    | 02     |  |
| 3.    | Списана стоимость использованных семян                                 | 155000,0    | 20.1                       | 10.7   | 20.1                    | 10.7   |  |
| 4     | Списана стоимость использованных удобрений и химических средств защиты | 831072,60   | 20.1                       | 10.8   | 20.1                    | 10.8   |  |

Продолжение таблицы 4.5

| 1  | 2   | 3          | 4    | 5    | 6    | 7    | 8 |
|----|---|------------|------|------|------|------|---|
| 5  | Списаны израсходованные нефтепродукты.                      | 916,10     | 20.1 | 10.3 | 20.1 | 10.3 |   |
| 6  | Списывается стоимость использованной электроэнергии         | 16172,29   | 20.1 | 23   | 20.1 | 23   |   |
| 7  | Приняты работы и услуги МТП                                 | 2639129,00 | 20.1 | 23   | 20.1 | 23   |   |
| 8  | Распределены и списаны общепроизводственные расходы         | 68914,04   | 20.1 | 25.1 | 20.1 | 25.1 |   |
| 9  | Распределены и списаны общехозяйственные затраты            | 14322,13   | 20.1 | 26   | 20.1 | 26   |   |
| 10 | .Отнесена соответствующая часть расходов по газификации КЗС | 4744,22    | 20.1 | 60   | 20.1 | 60   |   |

По результатам проверки контролером отклонений не выявлено, операции по счету затрат отражены верно.

Таблица 4.5 – Результаты проверки правомерности включения расходов в состав затрат на производство

| № п/п | Содержание операции   | Сумма, руб. | Первичные документы  | Примечания  |
|-------|---|-------------|--|---|
| 1     | 2   | 3           | 4  | 5   |
| 1     | Начислена оплата труда и произведены отчисления на социальные нужды | 405376,92   | Табель учета рабочего времени, учетные листы труда и выполненных работ ведомость по пенсионному обеспечению (ф. № 140-АПК) | Все операции подтверждены первичной документацией. Сумма является обоснованной. |
| 2     | Начислена амортизация основных средств                              | 2869,99     | Ведомость начисления амортизации по основным средствам (ф. 110-АПК)  |   |
| 3.    | Списаны израсходованные нефтепродукты.                              | 204,77      | Путевые листы трактора (ф. №4с)  |   |
| 4     | Списывается стоимость использованной электроэнергии                 | 7181,48     | Расчет бухгалтерии, ведомость распределения  |   |
| 5     | Приняты работы и услуги МТП   | 688592,69   | Наряд на сдельную работу, учетный лист тракториста-машиниста (ф. №131-АПК)   |   |
| 6     | Распределены и списаны общепроизводственные расходы                 | 101919      | Расчет бухгалтерии ведомость распределения   |   |

| Продолжение таблицы 4.5 |  |           |  |   |
|-------------------------|--|-----------|--|---|
| 1                       | 2  | 3         | 4  | 5 |
| 7                       | Распределены и списаны общехозяйственные затраты           | 3201,41   | Расчет бухгалтерии ведомость распределения                 |   |
| 8                       | Списана стоимость зеленой массы                            | 776157,00 | Ведомость поступления продукции с поля, расчет бухгалтерии |   |
| 9                       | Отнесена соответствующая часть расходов по газификации КЗС | 1060,47   | Расчет бухгалтерии ведомость распределения                 |   |

Проверка учета затрат вспомогательных производств и распределения их по объектам калькулирования. Проверка вспомогательного производства контролирует состав и группировку затрат, распределение и списание по видам продукции вспомогательных производств общепроизводственных расходов, оценку незавершенного производства (если оно имеет место), правильность исчисления фактической цеховой себестоимости продукции.

Важной составляющей контроля вспомогательных производств является проверка правильности распределения и списания услуг вспомогательных производств. Услуги и продукция вспомогательных производств могут отпускаться основным цехам, вспомогательным цехам, на общехозяйственные нужды, на сторону и др. На основании накладных, актов приема-передачи, путевых листов, справок специалистов цехов подтверждается объем потребленных услуг.

Следует помнить, что при наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости.

Взаимной сверкой первичных (сводных) документов и ведомостей подтверждается правильность записей по формированию и распределению затрат вспомогательных производств.

Проверка учета непроизводительных затрат и потерь. Важной составляющей контроля затрат на производство является проверка обоснованности и правильности отражения в составе производственных

затрат потерь от брака продукции и простоев. Прежде всего, контролер знакомится с состоянием аналитической работы в организации по предупреждению брака и простоев. В организации должны быть разработаны номенклатуры причин и виновников брака и простоев, каждый случай брака и простоя должен анализироваться по причинам и виновникам.

Проверка сводного учета затрат на производство: проверка организации аналитического учета затрат на производство; проверка организации синтетического учета затрат на производство; контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности.

Проверка организации аналитического учета затрат на производство. Анализируется организация аналитического учета затрат на производство, устанавливается ее соответствие выбранному в учетной политике методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и рабочему плану счетов. Контролер устанавливает состав регистров аналитического учета, применяемых предприятием, и полноту содержащейся в них информации. При журнально-ордерной форме учета источниками проверки являются: регистры аналитического учета по счетам 20, ведомости (карточки) аналитического учета по видам продукции в разрезе статей калькуляции.

К этому моменту должна быть завершена проверка бухгалтерского учета затрат по статьям калькуляции, а информация, содержащаяся в регистрах аналитического учета, подтверждена их сверкой с данными первичных и сводных документов.

Контролеру следует сверить регистры аналитического учета между собой по взаимно корреспондирующим счетам, провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах. Одновременно по ведомостям (карточкам) аналитического учета контролируются затраты в разрезе калькуляционных статей.

Проверка организации синтетического учета затрат на производство. Контроль синтетического учета затрат на производство осуществляется на основе журнала-ордера № 10, в котором обобщаются производственные расходы в целом в организации. Контроль проводится последовательно по каждому разделу журнала-ордера.

#### 4.4 Оценка и оформление результата контроля на производство кормовых культур

Контроль затрат на производство продукции кормовых культур производился в СПК «Свобода». В данной организации главным бухгалтером является Тюлькина А.В.

В ходе проверки контроля затрат изучалась и анализировалась следующая документация:

- приказ предприятия об учетной политике на отчетный год;
- форма бухгалтерской отчетности №2 (Отчет о финансовых результатах);
- пояснения к бухгалтерскому балансу;
- отчет о затратах на основное производство (форма №8-АПК);
- отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства (форма №9-АПК);
- регистры синтетического и аналитического учета по счету 20.1: главная книга; - карточка счета 20.1 «Растениеводство»;- журнал-ордер по счету 20.1 и др.;
- первичные документы: акты расхода семян и посадочного материала, акты об использовании органических, минеральных и бактериальных удобрений, учетные листы труда и выполненных работ, ведомости начисления амортизации, реестры отправки зерна и другой продукции с поля и т.д.

В результате проведенного контроля нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой и бухгалтерской отчетности и ведения бухгалтерского учета.

По результатам проверки можно сделать вывод о том, что финансово-хозяйственная деятельность организации велась с отдельными отклонениями от действующего законодательства РФ. Степень влияния этих отклонений не дает оснований для того, чтобы подвергнуть сомнению достоверность представленной отчетности

Анализ документов и профессиональное общение с персоналом бухгалтерии в период проведения проверки показали, что уровень компетентности сотрудников соответствует характеру и объему финансово-хозяйственной деятельности организации

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую и бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая и бухгалтерская отчетность СПК «Свобода» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2015 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой бухгалтерской отчетности: 1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ и «Положению по ведению бухгалтерского учета».

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Как показало проведенное исследование, СПК «Свобода» является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет, гербовую печать со своим наименованием и другие необходимые для хозяйственной деятельности реквизиты. Кооператив самостоятельно планирует свою деятельность, а также социальное развитие коллектива. Основу планов составляют договоры, заключаемые с потребителями услуг, а также поставщиками материально – технических ресурсов.

Основа деятельности предприятия это производство животноводческой продукции – молока и мяса. Для осуществления данной деятельности хозяйство занимается выращиванием сельскохозяйственных культур тем самым, полностью обеспечивает кормовую базу.

За исследуемый период такие производственные показатели как: молоко и зерно выросли на 16,3% и 127,4% соответственно. Такой рост обусловлен проведением голштинизации стада и улучшением технологии севооборота. За счет этого урожайность выросла на 25,2%. Площади сельскохозяйственных угодий остались неизменными.

Среднегодовое поголовье за последние три года изменилось незначительно на 6% и составило в 2015 году 600 голов КРС. В хозяйстве в 2013 году проведена замена стада на более продуктивное породистое.

Наблюдается постепенный рост себестоимости продукции в хозяйстве за исследуемый период на 18%. Это связано с ростом цен на сырье, корма, удобрения, ветобслуживание других организаций.

В связи с кадровыми перестановками в хозяйстве уровень прибыли вырос на 2174%. Прибыль до налогообложения за указанный период снизилась на 31,7%, чистая прибыль так же снизилась на 7,1%.

Среднегодовая стоимость основных фондов в 2015г снизилось на 3,6% за счет снятия с баланса хозяйства старого корпуса. Следовательно, при неизменной площади сельскохозяйственных угодий и снижения стоимости

основных фондов снижается и фондообеспеченность хозяйства (в 2015 г показатель ниже на 5,5%).

Все работы в хозяйстве механизированы, численность работников уменьшается на 21%, что в свою очередь приводит к росту фондовооруженности на 19,5%.

Фондоотдача снизилась в 2015г на 25%, соответственно фондоемкость увеличилась на 12% причиной чему явилось повышение стоимости валовой продукции в хозяйстве.

Производительность труда в хозяйстве высокая к тому же в динамике она еще и повышается. За 3 года поднялась на 82,6%. Причиной тому является резкое повышение валовой продукции в 2015г на 21,8%. Фонд оплаты труда вырос незначительно, на 8,5%. Выручка на 1 руб. оплаты труда так же выросла и составила 110,5%.

Материалоотдача понизилась в 2015г на 21,5 % соответственно материалоемкость повысилась 12,2 % за счет повышения оборотных средств путем приобретения кормов со стороны, а так же за счет повышения стоимости валовой продукции.

Чистая прибыль в динамике за 2 года снижается, но 2015 и 2014гг остается почти на одном уровне поэтому показатель прибыль на 1 руб материальных затрат так же снижается (на 1% в 2015г по сравнению с 2013г)

В целом по хозяйству производство рентабельно, но по данным динамики за 3 года она уменьшается, в 2014 году было резкое повышение уровня рентабельности, в связи со сменой руководства.

Резко снизилась рентабельность собственного капитала. В связи со снижением чистой прибыли в 2015г по сравнению с 2014 годом и составила 3,5%. Рентабельность совокупного капитала осталась неизменной – 2,8%.

.Рентабельность внеоборотных активов после повышения 2014 году до 6,4%, в 2015 году снизилась до 4,4%.

Рентабельность оборотных активов так же после повышения в 2014 году с 9,4% до 12,6% в 2015 году резко снизилась и составила 7,5%.

Проведя факторный анализ, видно Сумма затрат на производство силоса в 2015 году увеличилась на 1062431,8 руб., из-за увеличения количества продукции на 1062431,8 руб., за счет изменения себестоимости снизилась на 947058 руб. Одна из объективных причин повышения себестоимости сельскохозяйственной продукции – рост цен в связи с инфляцией на промышленную продукцию (технику, запасные части, электроэнергию, удобрения, нефтепродукты и т.д.), другая – более высокие темпы оплаты труда по сравнению с темпами роста его производительности. Это также результат инфляции.

Технический прогресс и переход к рыночным отношениям предъявляют все более высокие требования к управлению экономикой, а вместе с тем и к бухгалтерскому учету, являющемуся одним из поставщиков необходимой для управления информации. Значение первичного учета состоит прежде всего в том, чтобы собрать измерить, зарегистрировать первичную информацию. Бухгалтерская информация, отражаемая в учетных документах, должна быть качественной и эффективной. То есть формироваться с наименьшими затратами труда. Основными целями информационного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются: исчисление фактической суммы затрат на производство по элементам затрат и статьям расходов, себестоимости отдельных видов кормов; определение объема заготовки кормов.

В хозяйстве необходимо ввести первичные документы по оприходованию пастбищных кормов, так как это на данный момент не ведется. Для принятия к учету 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 укосному методу (форма №СП-19).

Калькуляция себестоимости продукции в растениеводстве остается до конца не изученным вопросом, и имеется много мнений по правильности ее исчисления. Периодичность составления калькуляций, временные границы калькуляционного периода должны определяться, обуславливаясь существующими потребностями в такой информации с целью возможности осуществления более оперативного и эффективного управления производством. Следовательно, под калькуляционным периодом следует понимать не только календарный год, но и отдельные этапы технологического процесса, передела, и не обязательно, чтобы по завершении их получали виды продукции. Так, если в данном производственном цикле от какой-либо сельскохозяйственной культуры получают промежуточные продукты, то следует калькулировать себестоимость этой продукции. Если же данный операционный цикл или очередной этап технологического процесса не завершается выходом какой-либо продукции, то целесообразно калькулировать себестоимость выполненных работ на данном этапе (га или га условной пахоты). Такой подход к выбору калькуляционного периода позволит обеспечить более оперативное управление и контроль за рациональным использованием ресурсов производства. А также более обоснованное отнесение затрат на тот или иной вид продукции неразрывного технологического процесса.

В результате проведенного контроля нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой и бухгалтерской отчетности и ведения бухгалтерского учета.

По результатам проверки можно сделать вывод о том, что финансово-хозяйственная деятельность организации велась с отдельными отклонениями от действующего законодательства РФ. Степень влияния этих отклонений не дает оснований для того, чтобы подвергнуть сомнению достоверность представленной отчетности

Анализ документов и профессиональное общение с персоналом бухгалтерии в период проведения проверки показали, что уровень

компетентности сотрудников соответствует характеру и объему финансово-хозяйственной деятельности организации

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую и бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая и бухгалтерская отчетность СПК «Свобода» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2015 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой бухгалтерской отчетности: 1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ и «Положению по ведению бухгалтерского учета».

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утверждено приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждено 06.06.2003 № 792
5. Абдуллина С.Н., Формирование затрат на производство продукции предприятиями в рыночных условиях / С.Н. Абдуллина, Н.П. Вишневская. — Казань: Изд-во КФЭИ, 2010.— 96 с.
6. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет / Р.А. Алборов – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 224 с.
7. Алборов Р.А. Оценка производственных запасов и исчисление себестоимости продукции в условиях рынка / Р.А. Алборов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. - № 11.– С. 43-49.
8. Алборов Р.А. Учет затрат и контроль эффективности производства в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов – Ижевск: Шеп («Колос»),2000
9. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий / Под ред. А. М. Раевского -М:Финансы и статистика, 2009. – 250 с.
10. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета / А.Ю. Бабаев. -М.:Дело и сервис,2011. – 344 с.
11. Баканов М.И., Шеремет А.Д.Теория экономического анализа / М.И. Баканов, А. Д. Шеремет. -М.:Изд-во «Финансы и статистика», 2010. – 224 с.

12. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности / С.Б.Барнгольц-М.: Изд-во «Финансы и статистика», 2011. – 286 с.
13. Безверхая Е.А. Затраты и их классификация / Е.А. Безверхая. - : Учеб.пособие / Е.А. Безверхая. – Омск ФГОУ ВПО ОмГАУ, 2011. - 80 с.
14. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности /П.С. Безруких // Бухгалтерский учет. – 2011.-№5.-с.67-68.
15. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский контроль за затратами основного производства / И.А. Белобжецкий // Бухгалтерский учет. – 2009.-№4.-с.59-65.
16. Белова А.А. Методы учета затрат и калькуляция фактической себестоимости продукции / А.А. Белова //Бухгалтерский учет – 2010 - №11, с.29.
17. Белый И.Н., Михалкевич А.П. Калькуляция себестоимости продукции в АПК / Н.И. Белый, А.П. Михалкевич.- Минск: ООО «Мисанте», 2011. - 320с.
18. Ванин Ю. Перспективы инвестирования развития зерновой отрасли /Ю. Ванин. - АПК: экономика, управление.-2011-№6, с.45.
19. Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, агропромышленных и сельхозперерабатывающих предприятиях / И.Е. Глушков, Т.В. Киселева. - М.: Кнорус, Экор – 2011. - 186 с.
20. Головина Т.А. Основные концепции оптимизации себестоимости продукции / Т.А. Головина// Управленческий учет. – 2010. - № 4. – С. 63-67.
21. Гордеева А.Ю. Незавершённое производство в сельском хозяйстве. Главбух, отраслевое приложение «Учёт в сельском хозяйстве», № 1, 2012.
22. Давлатов Ш. Учет производственных запасов и методы их оценки / Ш. Давлатов. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2011. – 218 с.
23. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ./Под ред. С.А.Табалиной. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 2010. – 43 с.

24. Заводчиков Н.Д. Управление затратами – основа высокой эффективности зернового производства /Н.Д.Заводчиков// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. - № 10.- С.21-23

25. Ибрагимова И.В. Рынок зерна: итоги и перспективы. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2011 - №7, с.19.

26. Климова Н.В. Себестоимость зерна и перспективы ее снижения. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2011 - №8, с.34.

27. Клюкач В.А., Алтухов А.И., Пролыгина Н.А. Государственное регулирование зернового рынка страны. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2012 - №11, с. 10.

28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. - М.: Инфра - М, 2011. - 640 с.

29. Концевая С.М. Учет затрат на повышение качества кормов/ С.М. Концевая, С.В. Морозов// Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2012. № 3. – С.13-16.

30. Кучерин А.П. О формировании издержек и исчислении себестоимости продукции зерновых культур. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2012 - №2, с.16.

31. Лисович Р.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский и управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. / Экономика и управление, «Март», 2012.

32. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учеб.пособ. / Под ред. Н.П.Любушина. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 471 с.

33. Макаров. Основные вопросы себестоимости сельскохозяйственных продуктов. // АПК: экономика, управление.-2011-№7-10.

34. Маркова Г.В. Роль амортизации в формировании себестоимости сельскохозяйственной продукции и воспроизводства фондов / Г.В. Маркова //

Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2010 - №11, с.29 – 45.

35. Николаев В.П. О внедрении автоматизированной системы бухгалтерского учета / В.П. Николаев // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. –2010.-№ 5, с. 15-26.

36. Николаева С.А. Формирование себестоимости в современных условиях / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет – 2011 - №11, с.60.

37. Патров В.В. Учёт готовой продукции и товаров / В.В. Патров // Бухгалтерский учёт. – 2009 - № 6, с 45-49.

38. Петров В.П., Клычова Г.С. Управленческий (производственный) учет в сельском хозяйстве / В.П. Петров, Г.С. Клычова. - Казань: Изд-во «Матбугатйорты», 2011. – 130 с.

39. Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1 Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет / М.З. Пизенголец. - М.: Финансы и статистика, 2012.- 480с.

40. Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.2 Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник - 4-е изд., перераб. и доп/ М.З. Пизенголец. - М.: Финансы и статистика, 2012.- 480с.

41. Попов Н.А. Экономика отраслей АПК / Н.А.Попов - М.: Изд-во "ИКФ "ЭКМОС", 2008 – 368 с.

42. Рафикова Н.Т. Влияние специализации производства на себестоимость сельскохозяйственной продукции / Н.Т. Рафикова// АПК: экономика, управление. – 2011 - №4-с.52-62.

43. Рафикова Н.Т. Себестоимость сельскохозяйственной продукции: факторы и методология анализа / Н.Т Рафикова. – М.: Изд-во «Экономика»,2011. – С.301.

44. Решетов А., Смирнов А. Снижаем себестоимость / А.Решетов, А.Смирнов// Экономика сельского хозяйства России. – 2012. - № 8. – С. 8.

45. Рыманова Л. Стабилизация и снижение себестоимости - основа финансовой устойчивости сельскохозяйственного предприятия / Л.Рыманова // АПК: экономика, управление. – 2011- №6 - с. 45-48.
46. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК / Г.В. Савицкая. -М: Изд-во «Новое издание», 2012.-С. 687.
47. Савушкин В.М. Факторы и резервы роста сельскохозяйственного производства экономический анализ. / В.М. Савушкин. - Казань: Татарское книжное издательство, 2012 – 160 с.
48. Сергеев И.В. Экономика предприятия / И.В. Сергеев – Москва:Изд-во «Финансы и статистика», 2012.- 304 с.
49. Сиротинский А. Слагаемые рентабельности / А. Сиротинский // АПК. Экономика и управление.-2010.-№10 – с.18-20.
50. Смекалов П.В., Ораевская Г.А. АХД сельскохозяйственных предприятий / П.В. Смекалов, Г.А. Ораевская. - М.: Изд-во «Финансы», 2012 – 384 с.
51. Туякова З.С. Понятие себестоимости и рыночной стоимости в системе категорий бухгалтерского учета / З.С.Туякова// Бухгалтерский учет. – 2012. - № 18. – С.62-63.
52. Тюрина Е.Б. Обзор ситуации на Российском рынке зерна и прогноз его развития. / Е.Б. Тюрина // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. - №1 - с 44-46.
53. Фабричков. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве. / Фабричков. - М.: Изд-во «Экономика», 2011. – 130 с.
54. Фудина А.В. АХД сельскохозяйственных предприятий / А.В Фудина.- М.: Изд-во «Финансы», 2012. – 190 с.
55. Харченко О.Н., Самусенко С.А. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО / О.Н.Харченко, С.А.Самусенко// Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 3. – С.24-25.

56. Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях / Л.И.Хоружий, К.А.Джикия, В.И.Хоружий. – М.: Изд-во «Альфа-Пресс». 2004. – 224 с.

57. Шакиров Ф.Р. Организация сельскохозяйственного производства / Ф.Р Шакиров. - М: Изд-во «Колос», 2011.-С. 504.

58. Ширококов В.Г. Проблемы становления и развития управленческого учета в России/ В.Г.Ширококов, Н.Н.Костева, Л.Н.Баренкова// Бухгалтерский учет.- 2010.-№ 1. – С. 62-66.

59. Ширококов В.Г. Формирование себестоимости и доходов в системе управленческого учета. /В.Г. Ширококов// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2009 - №7 - с.25-29.

60. Шляпникова Е.А. Оценка кормов в молочном скотоводстве/ Е.А. Шляпникова, И.П. Селезнева// Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. - 2010. - № 9 - С.28-30.

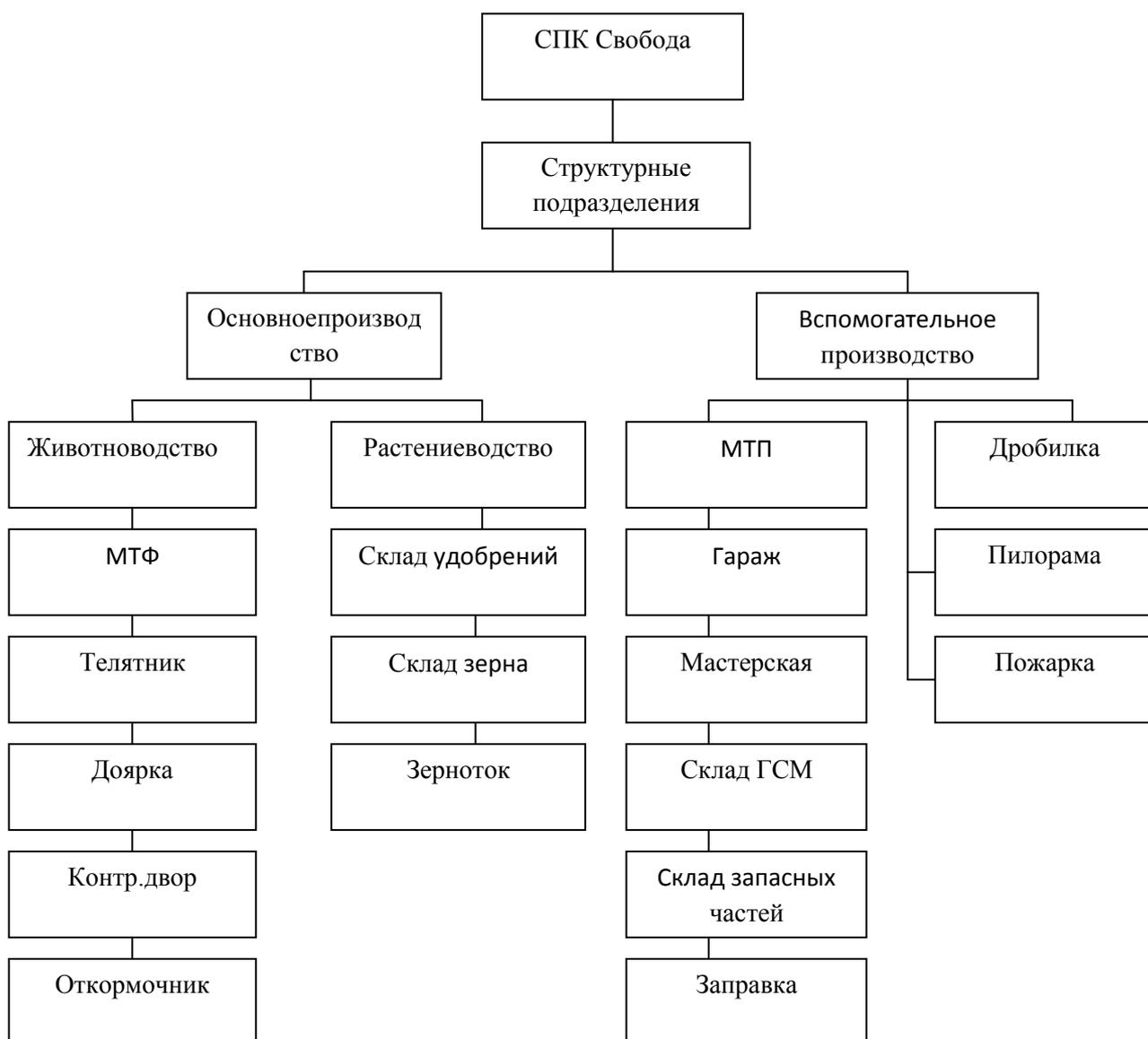


Рисунок А1 – Организационная структура СПК Свобода

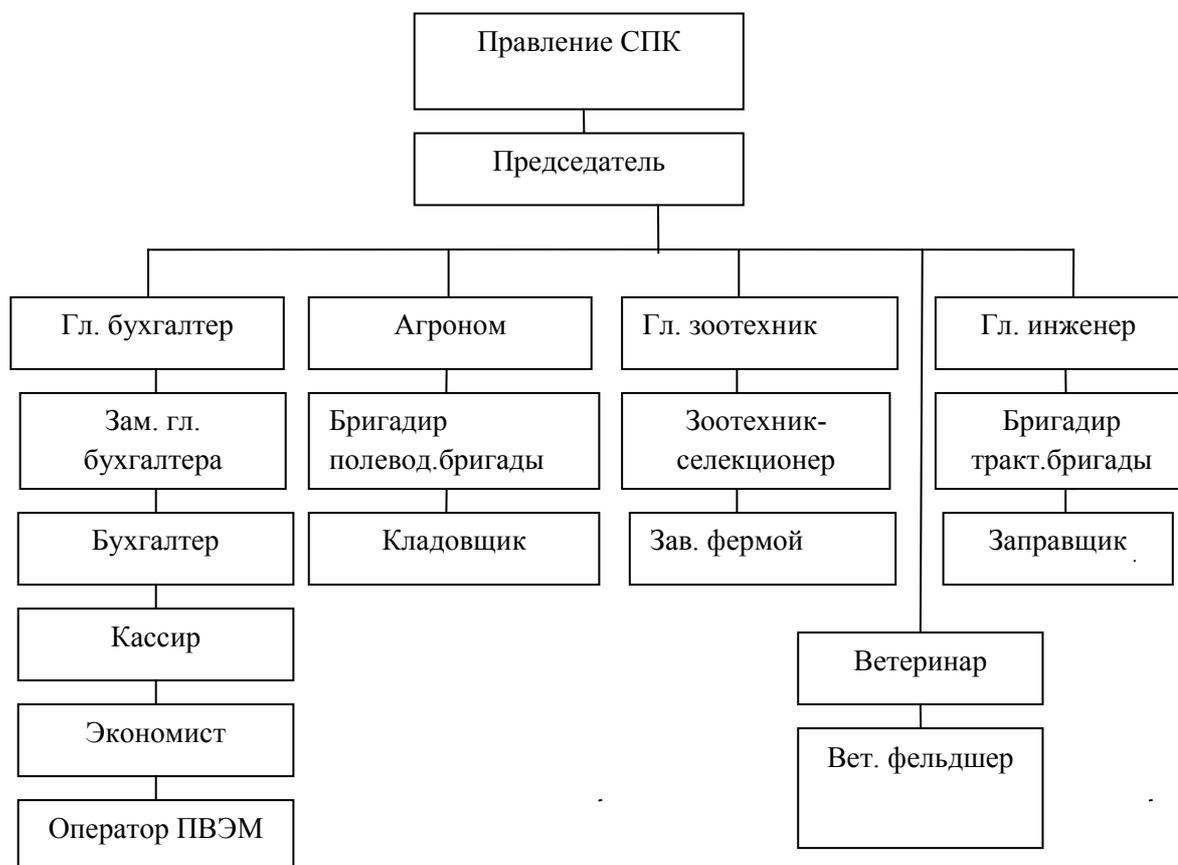


Рисунок. Б1 – Структура управления СПК Свобода





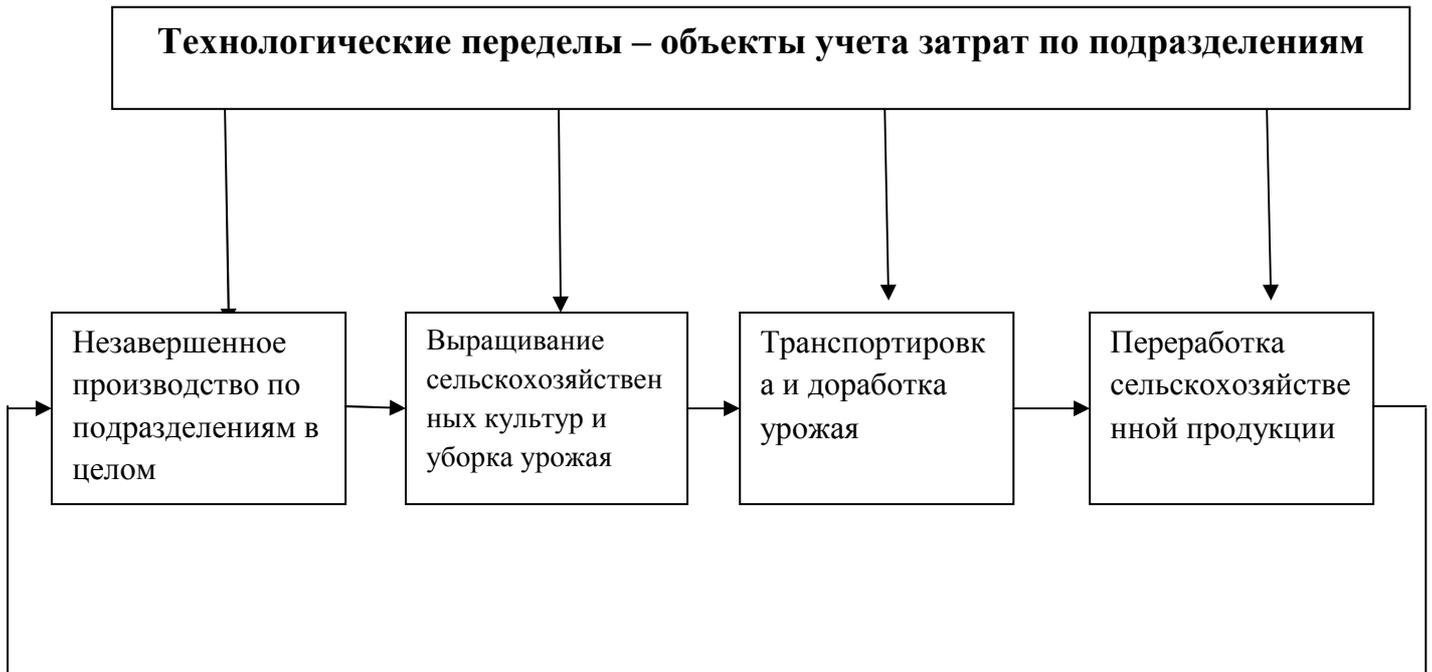


Рисунок Г1 – Модель определения объектов и организация аналитического учета затрат по технологическим переделам.

| Дебет   | 20.1 | Кредит                  |
|---|------|-------------------------|
| С <sub>н</sub> = 0  |      |                         |
| 1) 405376,92<br>2) 2869,99<br>3) 204,77<br>4) 7181,48<br>5) 688592,69<br>6) 101919<br>7) 3201,41<br>8) 776157<br>9) 1060,47 |      | 1) 1692950<br>2) 298636 |
| Од = 1991586  |      | Ок = 1991586            |
| Ск = 0  |      |                         |

Рисунок Е1 – Схема закрытия аналитического счета «Производство силоса»