

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

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой д.э.н., профессор
_____ Р.А. Алборов
« ____ » _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие учета и контроля затрат на производство комбикормовой продукции (на материалах ООО «Глазовский комбикормовый завод», г.Глазов, Удмуртская республика)

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

Ю.В.Кузнецова

Научный руководитель
к.э.н., доцент

С.А. Данилина

Рецензент
Главный бухгалтер
ООО СХП «Леон»

Д.А. Олин

Ижевск 2017

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

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Утверждаю:
зав. кафедрой _____
подпись
« ____ » _____ 20 ____ г.

ЗАДАНИЕ

на подготовку выпускной квалификационной работы
студенту-магистру Кузнецовой Юлии Вениаминовне
(Фамилия Имя Отчество)

1. Тема выпускной квалификационной работы Развитие учета и контроля затрат на производство комбикормовой продукции на материалах ООО «Глазовский комбикормовый завод» г.Глазов

утверждена приказом по академии от «09» января 2017 г. № 03-ПК

2. Срок сдачи студентом-магистром законченной работы 10.02.2017 г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: учредительный документы, бухгалтерская финансовая отчетность за 2013 – 2015 гг., данные синтетического и аналитического учета, учетные регистры, первичные документы ООО «Глазовского комбикормового завода»

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

4.1 Теоретические основы развития учета и контроля затрат на производство продукции

4.2 Оценка современного состояния производства комбикормовой продукции и оценка его учетно-контрольного обеспечения в организациях

4.3 Совершенствование учетно-контрольного обеспечения управления затратами в сельскохозяйственных организациях

4.4 Выводы

Руководитель к.э.н., доцент
(ученая степень, звание)

_____ (подпись)

С.А. Данилина
(И.О.Фамилия)

Задание принял к исполнению (дата) 15.02.2016 г.

Студент-магистрант _____
(курс)

_____ (подпись)

Ю.В.Кузнецова
(И.О.Фамилия)

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|-----------|
| ВВЕДЕНИЕ | 4 |
| 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ | 7 |
| 1.1 Сущность и экономическое содержание затрат на производство продукции..... | 7 |
| 1.2 Научно-обоснованная классификация затрат на производство продукции..... | 12 |
| 1.3 Методы и системы учета затрат на производство продукции..... | 23 |
| 1.4 Международный опыт учета затрат на производство продукции..... | 30 |
| 2 ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ПРОИЗВОДСТВА КОМБИКОРМОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОЦЕНКА ЕГО УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ ООО «ГЛАЗОВСКИЙ КОМБИКОРМОВЫЙ ЗАВОД» | 35 |
| 2.1 Современное состояние и тенденции развития рынка комбикормов в России и Удмуртии..... | 35 |
| 2.2 Организационно-экономическая и правовая характеристика ООО «Глазовский комбикормовый завод», его финансовое состояние и платежеспособность..... | 40 |
| 2.3 Современное состояния бухгалтерского учета в ООО «Глазовский комбикормовый завод»..... | 53 |
| 2.4 Оценка системы контроля затрат на производство продукции в ООО «Глазовский комбикормовый завод»..... | 60 |
| 3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ООО «ГЛАЗОВСКИЙ КОМБИКОРМОВЫЙ ЗАВОД» | 64 |
| 3.1 Совершенствование бухгалтерского учета затрат на производство комбикормовой продукции в ООО «Глазовский комбикормовый завод»..... | 64 |
| 3.2 Совершенствование методики внутреннего контроля затрат на производство комбикормовой продукции в ООО «Глазовский комбикормовый завод»..... | 67 |
| 3.3 Применение методов прямого счета, «директ-костинг» и параметрического метода как методов определения себестоимости на примере ООО «Глазовский комбикормовый завод»..... | 75 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 87 |
| БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК | 90 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ | 95 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В последние годы животноводство и птицеводство в России динамично развивается. Увеличивается поголовье и продуктивность всех видов сельскохозяйственных животных.

В связи с расширением отраслей-потребителей комбикормовой продукции увеличиваются и объемы их производства.

Комбикормовая промышленность осуществляет производство рецептов продукции, которые сбалансированы по комплексу питательных и биологически-активных веществ, для всех видов сельскохозяйственных животных, птиц, тем самым обеспечивая высокоинтенсивное развитие отраслей животноводства и птицеводства.

Вслед за развитием отраслей-потребителей комбикормовая промышленность также претерпевает изменения. Однако из-за отсутствия комплексных системных исследований проблем учета и калькулирования затрат многие вопросы в области совершенствования учета остаются открытыми.

Необходимо отметить, что затраты на производство, являясь обобщающим экономическим показателем, раскрывают такие показатели, как степень оснащения производства и уровень эффективности использования не только трудовых, материальных ресурсов, но и уровень освоения процессов производства продукции. Следовательно, формирующие себестоимость продукции затраты на производство являются важнейшим многофакторным компонентом, определяющим величину прибыли предприятия.

Так, применяемые системы учета затрат и калькулирования себестоимости комбикормов не в полной мере учитывают технологические особенности производства, его трудоемкость. А существующие и работающие методы учета затрат в какой-то мере являются неприспособленными к современным требованиям управления, характеризуются низкой оперативностью получения и обработки информации о затратах производства.

Состояние изученности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и совершенствования учета, контроля затрат на производство продукции достаточно подробно освещены в трудах известных отечественных и зарубежных ученых-экономистов: Р.А. Алборова, П.С.Безруких, Н.Г. Белова, С.М. Бычковой, М.В. Вахрушиной, О.И.Науменко, А.И. Павличева, Ю.Г. Хасановой, Л.И.Хоружий, Е.П. Козловой, Т.Н.Бабченко, А.В. Лилиенталь, И.Ю.Влажиной, И.С.Мацкевичус, А.А. Зинченко, И.П.Воробьева, О.Д. Кавериной, О.А.Зубаревой, И.П.Хунгуреевой, Н.Э. Шабыкова.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также практическая важность повышения эффективности управления деятельностью производством комбикормовой продукции обусловили выбор темы магистерской диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является изучение и анализ особенностей учета затрат на производство комбикормов и некоторые особенности планирования себестоимости с учетом технологического процесса, усовершенствование действующих методик учета затрат и калькулирования себестоимости.

Комплексный подход к достижению поставленной цели обозначил необходимость решения следующих задач:

- исследовать сущность затрат на производство, методы и системы управленческого учета затрат;
- исследовать современное состояния и направление развития комбикормовой промышленности,
- проанализировать состояния первичного учета затрат на производство продукции;
- исследовать методику контроля затрат на производство продукции;
- исследовать методику калькулирования себестоимости продукции;
- сформировать рекомендации по совершенствованию учета и контроля затрат на производство продукции.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы функционирования и развития управленческого учета и контроля затрат в системе управления комбикормовой промышленностью. Объектом исследования являются комбикормовые организации Удмуртской Республики и России. Конкретным объектом исследования явился: ООО «Глазовский комбикормовый завод» г. Глазов.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии управления, управленческого учета, экономического анализа и другим экономическим и аграрным наукам. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование и абстрагирование, расчетно-конструктивный, экономико - статистический, приемы апробирования, систематизации изучаемого теоретического и практического материала.

При разработке вопросов диссертации использовались данные комбикормовых организаций Удмуртской Республики и России, материалы научных учреждений, а также результаты личных наблюдений и исследований автора работы.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные рекомендации могут быть использованы в организациях и позволяют существенно повысить эффективность учета и контроля затрат на производство комбикормовой продукции.

Объем и структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 94 страницах машинописного текста, включая 20 таблиц, 16 рисунков.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

1.1 Сущность и экономическое содержание затрат на производство продукции

В современных условиях существование хозяйствующих субъектов зависит от производственных затрат, которые необходимо учитывать для обеспечения повседневного контроля за эффективностью использования ресурсов и формированием себестоимости продукции.

В ходе исследования были рассмотрены различные определения термина «затраты на производство», данные российскими и зарубежными учеными.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях дается такое понятие «производственных затрат» - это производственное потребление ресурсов, совокупность которых составляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг)[9].

С.М. Бычкова под затратами на производство понимает себестоимость ресурсов, использованных в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг.

А.Д. Шеремет и Е.В. Старовойтова говорят, что затраты на производство продукции – это общая величина потребленных организацией в течение отчетного периода всех видов ресурсов (материальных, трудовых и иных), необходимых для изготовления продукции в стоимостном выражении[36].

С.А Николаева также отмечает, что затраты – стоимостное выражение использованных в деятельности организации за текущий период материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов, затраты могут быть отнесены либо в расходы, либо в активы организации[30,с.168].

Была очень кратка и точна в определении Е.Ю.Воронова, понимая под затратами издержки производства за определенный период[16,с.56-64].

Так как выше в определении наряду с понятием «затраты» использовалось понятие «издержки» нужно подчеркнуть, что в экономической

теории и практике эти два понятия находятся в противовесии друг с другом. Необходимо отметить, что есть два суждения, которые определяют различия между понятием «затраты» и «издержки». Согласно первой, под понятием «издержки» понимают сумму затрат, направленные на какую-либо производственную деятельность или обеспечивающих функции, например, издержки производства, издержки обращения, которые состоят из отдельных материальных, трудовых затрат. Согласно второго суждения, «издержки» более обширнее, чем «затраты», так как первое понятие включает в себя потери, расходы на социальные нужды [23].

На наш взгляд, предпочтительным является первое определение соотношения двух понятий.

Понятие «затрат» тесно связаны с понятием «расходов». Впервые понятие расходов, близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности, было сформулировано для целей бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В соответствии с п.7.6 указанного документа «...расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников)». После этого аналогичное определение дано в ПБУ 10/99. В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)[7].

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции. Расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Таким образом, расходы например, управленческие расходы – это затраты определенного периода времени. Так как такие расходы не являются запасоемкими и какой-либо выгоды не принесут в другом периоде, поэтому они относятся на реализованную за этот период продукцию. Тогда если затраты на факторы производства в запасах в незавершенном производстве относятся к активам организации, то расходы периода отражаются при расчете прибыли от основной деятельности в отчете о прибылях и убытках.

Деление затрат на запасоемкие и расходы периода имеет важное значение для оценки результатов хозяйственной деятельности организации, ее прибыльности. В российской практике очень часто расходы периода относят к запасоемким затратам, тем самым завышая полученную прибыль и активы организации, а так как эти расходы занимают значительный удельный вес, при больших изменениях объемов продаж по периодам искажения могут быть весьма значимыми.

Науменко О.И. рассматривает затраты как ресурсы организации, направленные на накопление активов, их признание и не приведших к образованию актива, обоснованное, необоснованное и прочее списание оборотных и внеоборотных активов на создание активов или оказание услуг. И представляет различия между затратами, издержками и расходами в виде ниже приведенного рисунка 1.1.1.

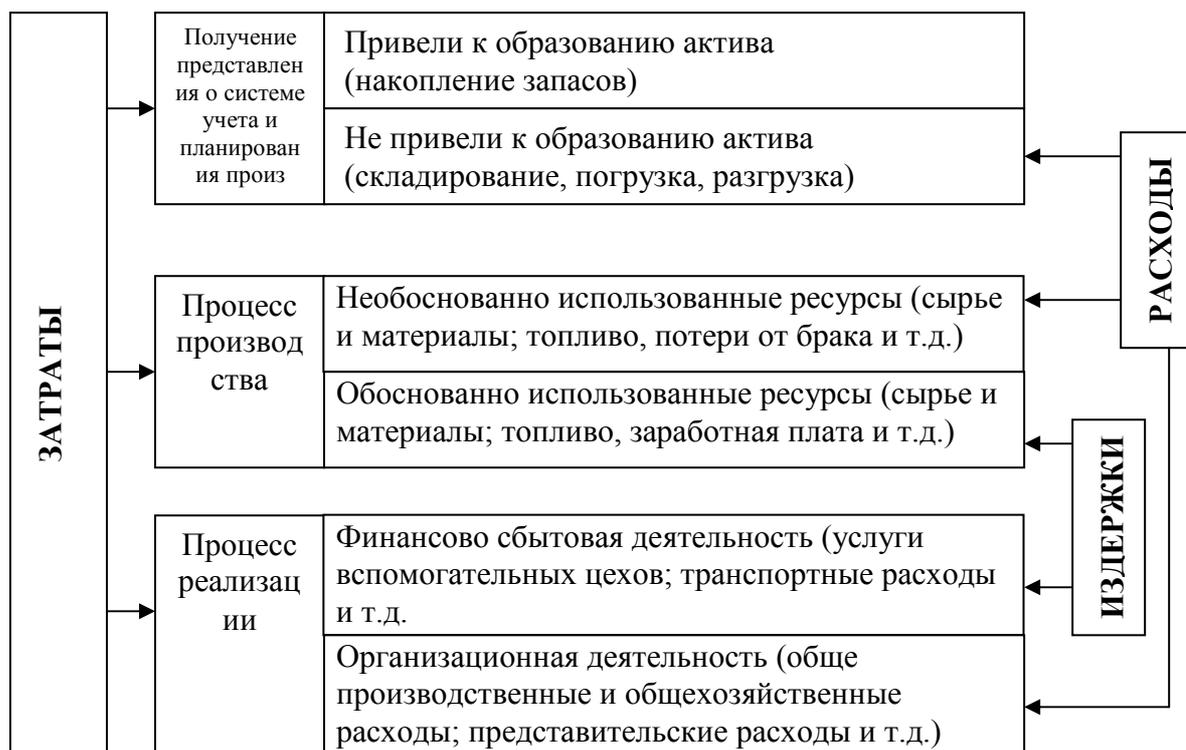


Рисунок 1.1.1 – Различия между понятиями «затраты», «издержки», «расходы»[43]

Так же следует отметить, что в системе показателей, определяющих эффективность производства, одним из наиболее весомых показателей приходится на себестоимость продукции. Получение наибольшего эффекта с наименьшими затратами, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов зависят от того, как решает предприятие вопросы снижения себестоимости продукции[34,с.132].

В Российской Федерации порядок формирования затрат на производство продукции и определение «себестоимость» раскрывают Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, согласно которым, «себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу».

Уровень себестоимости продукции приводит в зависимость объем прибыли и уровень рентабельности организации. Эффективность производства, его рост определяется высокоэффективным использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов при изготовлении изделий, выполнении

работ и оказании услуг[43].

Определение себестоимости продукции необходимо для::

- определения цены продукции;
- получения оценки выполнения плана по себестоимости и ее динамику;
- определения рентабельности всего производства, так и отдельных видов продукции;
- осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;
- выявления возможностей снижения себестоимости продукции;
- выполнения расчетов эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о выгоде производства новых видов продукции и ли решения о снятии с производства устаревших изделий и т. д.[33,с-05-352].

Себестоимость продукции – это и качественный показатель, так как дает характеристику уровня использования всех ресурсов, как переменного, так и постоянного капитала, находящихся в распоряжении организации.

Как экономическая категория себестоимость продукции выполняет ряд важнейших функций:

- учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции;
- база для формирования оптовой цены на продукцию предприятия и определения прибыли и рентабельности;
- экономическое обоснование целесообразности вложения реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия;
- определение оптимальных размеров предприятия;
- экономическое обоснование и принятие любых управленческих решений и др.

Любой процесс производства продукции, работ, услуг многочисленны затраты. И для того, чтобы их правильно учитывать, планировать и анализировать, используются различные методы их классификации.

1.2 Научно-обоснованная классификация затрат на производство продукции

Для того чтобы правильно учитывать, планировать и анализировать затраты, используются разные методы классификации затрат по тем или иным признакам.

Классификация затрат на производство и реализацию - это систематизация и группировка затрат по признакам.

Выделяют следующие признаки, которые группируют затраты:

- первичные элементы затрат;
- статьи расходов (статьи калькуляции);
- способ отнесения затрат на себестоимость продукции;
- функциональная роль затрат в формировании себестоимости продукции;
- степень зависимости от изменения объема производства;
- степень однородности затрат;
- зависимость от времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции;
- удельный вес затрат в себестоимости продукции.

Анализируя мнения ученых-экономистов, можно сказать, что достаточное множество классификационных признаков, и каждый ученый, рассматривая данный вопрос, дополняет уже имеющиеся классификации. В частности, в отечественном учете, ученые экономисты выделяют от трех до одиннадцати признаков классификации.

При анализировании классификационных признаков затрат на производство можно сказать, что ученые-экономисты не сошлись в едином мнении о достаточном количестве классификационных признаков, при этом в рамках тех или иных аналогично выделенных признаков ведется подразделение на различные виды затрат, а также отдельные авторы отождествляют между собой те или иные классификационные признаки и виды затрат.

Сравнительная характеристика классификационных признаков, выделяемых учеными, приведена в таблице 1.2.1.

Таблица 1.2.1– Обзор классификаций затрат на производство продукции по мнению отечественных ученых

| п/п | № | Источник информации | Признак классификации | Виды затрат |
|-----|----|--------------------------------------|---|--|
| | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | 1 | А.Ф.Черненко[36] | По составу и назначению | основные и накладные |
| | 2 | | по экономической однородности | элементные и комплексные |
| | 3 | | по способу включения в себестоимость | прямые и косвенные |
| | 4 | | по периодичности возникновения | текущие и единовременные |
| | 5 | | по участию в процессе производства | производственные и коммерческие |
| | 6 | | по эффективности | производительные и непроизводительные |
| | 1 | И.Н.Богатая[14], Е.Ю.Воронова[16] | по месту возникновения | затраты по производствам, затраты по цехам, затраты по участкам |
| | 2 | | по характеру производства | основные и вспомогательные |
| | 3 | | По экономическому содержанию | по элементам, по статьям калькуляции |
| | 4 | | по способу включения в себестоимость | прямые и косвенные |
| | 5 | | по экономической роли | основные и накладные |
| | 6 | | По составу | одноэлементные и комплексные |
| | 7 | | по отношению к объему производства | переменные и условно-постоянные |
| | 8 | | по периодичности возникновения | текущие и единовременные |
| | 9 | | по участию в процессе производства | производственные и коммерческие |
| | 10 | | по эффективности | производительные и непроизводительные |
| | 11 | | по возможности нормирования | нормируемые и ненормируемые |
| | 1 | Р.А.Алборов | По экономическому содержанию | На потребление средств труда, на потребление предметов труда, на оплату живого труда, на воспроизводство рабочей силы. |
| | 2 | | по отношению к производственному процессу | основные-технологические и организационно-управленческие |

**Продолжение таблицы
1.2.1**

| | | | |
|----|-------------------------|---|--|
| 3 | | по отношению к объему производства | переменные и условно-переменные, смешанные, постоянные |
| 4 | | по месту возникновения, видам продукции, работ, услуг | хозрасчетные, отраслевые, хозяйственные, единицы продукции, работ, услуг |
| 5 | | по составу и степени однородности (по статьям) затрат | простые статьи затрат и комплексные статьи затрат |
| 6 | | по способу распределения и отнесения на объекты учета и калькуляции | прямые и косвенные |
| 7 | | по длительности действия (отношения к времени определения фактов) | текущие, периодические, расходы будущих периодов и предстоящие |
| 8 | | по отношению к планированию (нормированию) | плановые (нормативные) затраты, отклонение от плановых затрат |
| 9 | | по роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе | производственные, внепроизводственные (коммер.), непроизводственные |
| 10 | | по отношению к доходности производства продукции | предельные (маржинальные), приростные (инкрементные), инфляционные |
| 11 | | По отношению к биологическим активам и их продуктивности | материальные поддерживающие и материальные продуктивные |
| 1 | В.Э.Керимов[20,с.18-29] | по местам возникновения затрат | затраты по производствам, затраты по цехам, затраты по участкам |
| 2 | | по отношению к производственному процессу | основные, накладные |
| 3 | | по способу включения в себестоимость | прямые и косвенные |
| 4 | | по отношению к объему производства | переменные, постоянные и смешанные |
| 5 | | по экономическому содержанию | по элементам и статьям калькуляции |
| 6 | | по целесообразности совершения затрат | эффективные и неэффективные |

| | | | Продолжение таблицы 1.2.1 |
|----|------------------------|--|--|
| 7 | | в зависимости от сферы возникновения | снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-бытовые, организационно-управленческие |
| 8 | | по времени возникновения | текущие, будущего отчетного периода, предстоящие |
| 9 | | по отношению к действующим нормам | по установленным нормам и по отклонениям от действующих норм |
| 10 | | по носителям затрат | продукция, работы и услуги |
| 1 | Е.П.Козлова[24, с.397] | По отношению к технологическому процессу | основные, переменные, накладные-условно-постоянные |
| 2 | | по экономическим элементам | элементные и комплексные |
| 3 | | по статьям калькуляции | материалы, полуфабрикаты, возвратные отходы, транспортно-заготовительные расходы, заработная плата, начисления на зар.плату, расходы по освоению, резерв на гарантийный ремонт, потери от брака, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, коммерческие расходы |

В результате рассмотрения точек зрения ученых, на наш взгляд, наиболее оптимальной и объективной является группировка по экономическим элементам и по статьям калькуляции. Структура поэлементной классификации затрат общеизвестна в отечественном бухгалтерском учете и в неизменном виде закреплена в нормативных документах. Так, в ПБУ 10/99 «Расходы организации»[7], расходы по обычным видам деятельности формируются из таких элементов, как материальные затраты, затраты на оплату труда отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Благодаря поэлементной группировки, можно определить в каком

количестве произведено затрат за какой-либо период по предприятию, не учитывая того, на какой стадии производства они возникли и к производству какого вида продукции. В таблице 1.2.2 приведена поэлементная группировка[7].

Таблица 1.2.2 - Элементы состава затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг)

| Элемент | Содержание элемента |
|-----------------------------------|--|
| 1. Материальные расходы | <p>Стоимость материальных ресурсов, складывается из цен их приобретения (без учета НДС), наценок, комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациями, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями, затрат на приобретение тары, упаковки за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо, сверх цены на эти ресурсы^[2].</p> <p>Состав затрат по элементу «Материальные расходы» для целей налогообложения приведен в ст. 254 главы 25 НК РФ.</p> |
| 2. Затраты на оплату труда | <p>Стоимость данной статьи складывается из затрат на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством.</p> <p>Исчерпывающий перечень затрат на оплату труда для налогообложения приводится в ст. 255 НК РФ.</p> |
| 3. Отчисления на социальные нужды | <p>Выплаты по установленным законодательством нормам в обязательные внебюджетные фонды.</p> |
| 4. Амортизация основных фондов | <p>Стоимость таких объектов, как здания, машины, оборудование переносится на производимую продукцию не сразу, а в течении длительного периода. В себестоимость продукции ежемесячно включается их амортизация[8].</p> |
| 5. Прочие затраты | <p>Относятся затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы, а именно: налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды, платежи за выбросы загрязняющих веществ, оплата работ по сертификации продукции, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, оплата услуг связи.</p> |

Группировка затрат по экономическим элементам дают преимущества, во-первых, в определении общей потребности организации как в материальных, так и денежных ресурсах; во-вторых, в установлении соответствия плана по себестоимости с производственной программой, с планами по материально-техническому обеспечению, по труду и заработной плате. Кроме этого, важной особенностью группировки по экономическим элементам является возможность анализа структуры себестоимости и установления основных направлений снижения издержек производства. Себестоимость по экономическим элементам затрат учитывает затраты на производство всего объема продукции (работ). При поэлементной классификации элементы группируются по характеру их образования независимо от целевого назначения и места возникновения.

Недостатком группировки затрат по экономическим элементам является невозможность исчисления себестоимости отдельных видов продукции, а также установления объема затрат конкретных структурных подразделений организации.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

С помощью классификации затрат по статьям калькуляции возможно определение себестоимости единицы продукции, появляется возможность распределения затрат по ассортиментным группам и установления объема расходов не только по каждому виду работ, но и по производственным подразделениям, аппарату управления.

Калькуляционный принцип группировки затрат лежит в основе построения плана счетов бухгалтерского учета во всех отраслях народного хозяйства в нашей стране и за рубежом. Отчетность также составляется и анализируется преимущественно по статьям калькуляции. При группировке по статьям калькуляции затраты объединяются по направлениям их использования, по месту их возникновения: непосредственно в процессе изготовления продукции в обслуживании производства, в управлении

предприятием и т. д.

В фактической себестоимости продукции отражаются также: потери от брака, затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, недостачи материальных ценностей в производстве и на складе при отсутствии виновных лиц, пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм[33].

Типовая группировка затрат по статьям калькуляции имеет следующий вид[9]:

- сырье и материалы;
 - возвратные отходы (вычитаются);
 - покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
 - топливо и энергия на технологические цели;
 - заработная плата производственных рабочих;
 - отчисления на социальные нужды;
 - расходы на подготовку и освоение производства;
 - общепроизводственные расходы;
 - общехозяйственные расходы;
 - потери от брака;
 - прочие производственные расходы;
- Итого: производственная себестоимость продукции;
- расходы на продажу;

Итого: полная себестоимость продукции[34,с.159].

При этом организации могут изменять (увеличивать или сокращать) приведенный в них перечень статей.

В экономической литературе почти все авторы отечественной теории учета выделяют признак классификации затрат по степени их зависимости от объема производства на переменные и постоянные расходы. При прочих равных условиях переменные затраты изменяются с изменением объема получаемой продукции или выполняемых работ. Постоянными же являются те

затраты, которые не изменяются или изменяются незначительно при изменении объемов продукции организации.

Вместе с тем, деление затрат на постоянные и переменные является условным. Поэтому здесь, необходимо обоснованное определение состава групп затрат. По данной проблеме также отсутствует единое мнение среди ученых-экономистов. Так, Г.И. Гринман[18], И.С. Мацкевичус[26] подразделяют затраты по отношению к объему производства на постоянные и переменные, И.Н.Богатая, Е.Ю.Воронова, Г.И. Войчук[17]– на переменные и условно-постоянные, Р.А. Алборов, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева[11]– на переменные, условно-переменные, смешанные, постоянные затраты, Е.П.Козлова – на основные, переменные, накладные-условно-постоянные, В.Э.Керимов – на переменные, постоянные и смешанные.

По отношению к технологическому процессу или по экономической роли в процессе производства выделяют расходы основные и накладные. Основные затраты – это те затраты, которые непосредственно относятся к технологическому процессу производства на готовую продукцию, их удельный вес в структуре себестоимости продукции может достигать 90%. Накладными же затраты называются из-за того, что они образуются в процессе организации, обслуживания и управления производством, к ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Накладные затраты вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций.

Данная классификация имеет важное практическое и аналитическое значение для формирования себестоимости продукции, поскольку сокращение тех или иных затрат организации в абсолютном значении невозможно без учета технологических особенностей конкретных производств и потере качества производимой продукции.

По способу включения в себестоимость (или методу распределения) на объекты производства (учета затрат и калькуляции), затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Очень часто к прямым затратам относятся те, размер которых на производство каждого отдельного изделия можно определить на основе норм расходования на единицу продукции. Все другие затраты относятся к косвенным. Чем выше удельный вес прямых затрат, тем точнее исчисляется себестоимость продукции. Очевидно, что состав прямых затрат должен систематически расширяться – с улучшением системы нормирования и планирования производства отдельные затраты переходят из косвенных в состав прямых.

Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции и поэтому распределяются между ними пропорционально какой-либо выбранной согласно приказу об учетной политике базе.

По мнению профессора Р.А.Алборова деление производственных затрат на прямые и косвенные имеет определенное сходство с разделением их на основные и накладные, это «...связано с тем, что деление затрат по отношению к технологическому процессу производства на основные и накладные не совсем точно характеризует их целевой характер. Поэтому предлагается целесообразно подразделять их по данному признаку на основные-технологические и на организационно-управленческие. Такое название будет более полно отражать их характер и назначение» [13].

Особое значение имеет группировка затрат по длительности действия (отношению к времени определения фактов). Данная группировка у Е.Ю.Вороновой, А.Ф.Черненко называется по периодичности возникновения или в зависимости от времени возникновения у В.Э.Керимова. По данному признаку могут быть выделены текущие и периодические затраты.

К текущим затратам относят затраты, которые имеют частую периодичность и относятся к текущему отчетному периоду, это основная часть затрат, которые постоянно повторяются в отчетном периоде. Периодические затраты повторяются периодически. В рамках данной классификации в некоторых случаях выделяют расходы будущих периодов, или единовременные [16, с.56].

При рассмотрении целесообразности осуществления затрат, их необходимо классифицировать по роли (участию) и целесообразности в производственном процессе. Такие авторы, как А.Ф.Черненко, И.Н.Богатая, Е.Ю.Воронова делят затраты по участию в процессе производства на производственные и коммерческие, а по эффективности на производительные и непроизводительные. А Р.А.Алборов выделяет производственные, внепроизводственные или коммерческие и непроизводственные.

Производственные затраты непосредственно связаны с изготовлением продукции и образуют производственную себестоимость. Внепроизводственные или коммерческие затраты формируются в результате реализации (продажей) продукции, суммирование производственных затрат и внепроизводственных дает полную себестоимость. При этом только использование производственных затрат предусмотрено организацией, именно их использование могут реализовать цель организации принести доход. Такие затраты учитываются на счетах соответствующих производств или управленческих расходов. А вот непроизводительные затраты не планируются организацией, являясь как результат недостатков или особенностей технологии и организации производства, и при возникновении могут учитываться на отдельном счете, либо по соответствующим статьям затрат.

На эффективность результатов принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на эффективные и неэффективные. Такой признак выделяет в своей классификации В.Э.Керимов. Эффективные – это производительные затраты, с помощью которых или благодаря которым организация получает прибыль с реализации продукции, на производство которой были пущены эти затраты. Неэффективные – значит от их использования прибыль получена не будет, так как не будет произведен и продукт, к таким затратам можно отнести потери на производстве.

Для управления деятельностью организации необходимо делить затраты по местам возникновения, носителям, центрам ответственности, отраслям. Данная классификация получила развитие в виде учета затрат по центрам

ответственности, т. е. по менеджерам, отвечающим за возникающие затраты, что обусловило необходимость разделения собственно места возникновения затрат и центра ответственности. Такая группировка затрат позволяет организовать внутренний хозрасчет и определять технологическую себестоимость продукции. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия. Затраты центра ответственности представляют собой затраты, которые понесены выделенными в организациях центрами ответственности.

Отраслевые затраты отражают затраты, понесенные отдельной отраслью хозяйствующего субъекта.

Хозяйственные затраты – это сумма затрат, которые понесены организацией, как правило, представлены общехозяйственными затратами, т.е. управленческие расходы.

По отношению к доходности производства продукции Р.А. Алборов выделяет:

- предельные (маржинальные) затраты;
- приростные (инкрементные) затраты.

Приростные (инкрементные или дифференциальные) - затраты являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи какой-то группы дополнительных единиц продукции.

Предельные затраты – это дополнительные затраты в расчете на единицу дополнительно выпущенной продукции. Приростные затраты формируют при производстве дополнительного объема продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные. Если же принятое решение о выпуске дополнительной продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Экономически определенная классификация затрат на производство позволяет выявить объективно сформировавшиеся группы затрат, процессы группировки издержек и взаимоотношения между их отдельными частями.

Поэтому наряду с классификацией затрат по традиционным признакам требуются иные методы их классификации, которые должны определяться в каждой организации.

1.3 Методы и системы учета затрат на производство продукции

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости - это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции. В настоящее время не существует общепринятой классификации методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Кроме того, вопрос о методологическом и организационном единстве или различии методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на сегодняшний день является одним из нерешенных. Такие ученые, как А.А. Додонов, А.Ш. Маргулис, С.А. Стуков, М.А.Вахрушина выступали за единство методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Так, А.А. Додонов в своей работе категорически отмечал, что «... никаких особых методов калькулирования, отличных от методов учета, не существует» [33, с.127].

Профессор А. Ш. Маргулис в работе «Калькуляция себестоимости в промышленности» обращал внимание на то, что «...искусственное обособление методов калькулирования от методов учета затрат приводит к технизации процессов исчисления себестоимости продукции и не вытекает из экономической сущности методов учета издержек» [29, с.38-39].

В противовес мнениям вышеперечисленных ученых выступали такие ученые, как Н.Г. Чумаченко, И.А. Басманов, А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, П.П. Новиченко, В.Ф. Паляя. В их трудах выражалось мнение о том, что учет затрат на производство не всегда связан с калькулированием, а методы учета затрат применяются независимо от методов калькулирования.

При этом следует отметить, что классификация методов до настоящего времени также является предметом дискуссии.

Так, Керимов В.Э.[21,с.225-226] выделяет следующие классификационные признаки:

1) по способу оценки затрат:

- метод учета фактических затрат (по фактической себестоимости);
- метод отражения затрат по плановой себестоимости;
- метод отражения затрат по нормативной себестоимости;

2) по отношению затрат к технологическому процессу производства:

- попередельный метод учета и планирования затрат;
- позаказный метод учета и планирования затрат;
- пооперационный метод учета и планирования затрат;

3) по полноте включения затрат в себестоимость продукции:

- метод учета и планирования затрат по полной себестоимости;
- маржинальный метод учета и планирования затрат.

Богатая И.Н.[14,с.328-330] в раскрытие и расширение предлагаемых выше признаков выделяет следующие классификационные признаки:

1) по объектам планирования и учета:

- позаказный;
- попередельный методы;

2) по степени нормирования:

- допроцессный метод;
- метод фактических затрат,
- нормативный метод планирования и управления;
- система «стандарт-кост»;

3) по полноте учета затрат:

- отражение по полной себестоимости;
- отражение сокращенной себестоимости (система «директ-костинг»);

4) по способу организации сводного учета затрат и калькулирования себестоимости: - полуфабрикатный;

- бесполуфабрикатный;

5) по способу распределения косвенных затрат:

- однокоэффициентный;
- многокоэффициентный;

б) по времени составления:

- текущий;
- будущий;
- предстоящий.

М.З. Пизенгольц[32] выделяет такой признак классификации, как зависимость от вида производства и особенностей технологии, по которому классифицирует следующие методы планирования и учета затрат и исчисления себестоимости: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

Вместе с тем методы чаще всего группируются по трем признакам[29,с.78]:

- по объектам учета затрат и калькулирования (позаказный, попередельный, попроцессный);
- по полноте учитываемых затрат (калькулирование полной себестоимости, калькулирование неполной (усеченной, сокращенной) себестоимости);
- по способам сбора информации и контроля за затратами (нормативный метод (учет нормативных затрат и отклонений от норм), метод суммирования фактических затрат, коэффициентный и другие методы).

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) организация выбирает самостоятельно в соответствии с особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, технологией изготовления, в зависимости от массовости производства[25,24-26].

Если производство продукции (работ, услуг) представляет из себя последовательность нескольких стадий или переделов, то возможно

применение такого метода учета затрат и калькулирования, как попередельный.. Объектами учета затрат на производство являются отдельные стадии процесса, а объектом калькулирования — продукт (или продукты) каждого законченного передела.

Аналитические счета по учету затрат на производство открывается по переделам.

Сущность метода заключается в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по стадиям (переделам) производства, несмотря на то, что в одном переделе можно получить продукцию разных видов.

Метод применим, если:

- 1) производственный процесс состоит из нескольких стадий технологического цикла, таких как отрасли промышленности;
- 2) процессы производства различных изделий разделены на постоянно повторяющиеся операции;
- 3) производство носит массовый характер, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика, но ее объем достаточен;
- 4) на предприятии, на котором существует специализация рабочих мест на выполнение, как правило, одной определенной операции;
- 5) наличие автоматизированных и механизированных процессов.

С учетом особенностей технологий производства попередельный метод учета затрат и калькуляции может быть полуфабрикатным и бесполуфабрикатным.

Применение полуфабрикатного метода возможно, когда каждый передел, кроме последнего, является законченной стадией обработки сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, пригодные для дальнейшего использования в производстве либо для продажи. Полуфабрикатный метод сочетает оперативный учет движения деталей и сборочных единиц в натуральных измерителях с учетом фактической цеховой

стоимости. После каждого передела возможно осуществление калькулирования себестоимости.

Это позволяет:

- выявить себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки;
- осуществлять объективный контроль за формированием себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном методе:

- 1) бухгалтерский учет движения производственных заделов не ведется;
- 2) предусматривается только учет затрат по переделам;
- 3) себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а исчисляется только себестоимость готового продукта;
- 4) затраты на производство распределяются между товарным выпуском и остатками незавершенного производства.

При данном методе происходит группировка собственных затрат по каждому цеху, отражение передачи полуфабрикатов из одного производственного подразделения в другое только в оперативном учете без включения себестоимости полуфабрикатов, принятых в обработку из других цехов [50].

Если производство продукции серийное и массовое, то есть выпускается какая-либо однородная продукция, такие как металлургической, химической, текстильной, пищевой промышленности и имеет место непрерывный производственный процесс, то возможно использование попроцессного метода калькулирования себестоимости продукции

В данном методе в отличие от позаказного метода, затраты собираются не по заказу, а по отдельным этапам технологического процесса, которые, как правило, выполняются в определенных цехах или подразделениях. Поэтому объектом калькуляции является часть технологического процесса, то есть цех или подразделение.

Чтобы рассчитать себестоимость единицы продукции надо общую сумму произведенных затрат, понесенных цехом или подразделением за

определенный период времени разделить на количество единиц готовой продукции, произведенной за этот период.

На этапе планирования происходит разделение технологического процесса на цехи, которые, как правило, являются центрами затрат.

По каждому цеху собираются материальные, трудовые и накладные расходы, которые были произведены за определенный промежуток времени. Для определения себестоимости единицы продукции необходимо знать количество произведенной продукции. Но, кроме готовой продукции, в цехе существует продукция, которая завершена частично[50].

Если произведенная продукция легко идентифицируется, то есть его характерные и качественные признаки могут быть точно определены, то тогда возможно применение позаказного метода калькулирования себестоимости. При этом продукт производится в установленном количестве, то есть в виде заказа или партии.

Позаказный метод применяется при мелкосерийном производстве, таком как машиностроение, строительстве, в опытных и вспомогательных производствах, издательской деятельности, рекламных, аудиторских, консалтинговых компаниях, там где организации выполняет определенный заказ.

Затраты накапливаются по каждому заказу, он и является объектом калькулирования себестоимости. Все затраты формируются по окончании всех работ по выполнению заказа. Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу. Если в заказ входят несколько изделий, то себестоимость одного изделия определяется делением всей суммы затрат на количество единиц заказа[50].

Помимо вышеуказанных трех методов учета затрат в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях по объектам учета выделяется и

обезличенный (котловой) метод, а также нормативную систему учета производственных затрат.

Обезличенный или котловой метод позволяет вести учет только по элементам затрат без выделения статей, в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции. Рассчитывается себестоимость единицы продукции в этом случае распределением обезличенно учтенных фактических затрат между отдельными видами продукции пропорционально их плановым (нормативным) расходам.

Также необходимо выделить три основных системы учета затрат: система полного включения затрат в себестоимость продукции (или традиционно-калькуляционный вариант учета затрат), система ограниченного включения затрат в себестоимость продукции и система нормативного учета затрат.

Основные системы учета и контроля затрат, а также их преимущества и недостатки выделены в Приложении А.

Необходимо отметить, что в своей работе я использовала для анализа такой метод калькулирования себестоимости, как параметрический. Поэтому, считаю необходимым рассмотреть отдельно еще и методы калькулирования себестоимости.

Многие ученые-экономисты выделяют такие методы калькулирования себестоимости продукции, как:

- 1) метод прямого счета. Это наиболее простой и наименее точный метод. Себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы затрат на количество изготовленной продукции. Данный метод применяется на предприятиях, производящих однородную продукцию и не дает представления о затратах на отдельных статьях калькуляции[17,с.109].
- 2) Нормативный метод. Данный метод базируется на нормах и нормативах материальных и трудовых ресурсов и пригоден для разработки калькуляции на все виды продукции[35,с.168-169].
- 3) Расчетно-аналитический метод. Суть метода, по мнению И.П.Воробьева, состоит в распределении прямых затрат на единицу продукции на основе

прогрессивных норм расхода ресурсов, а косвенных пропорционально признаку или базе.

4) Параметрический метод. Параметрический метод сводится к определению расчетной цены на основе симбиоза затрат и оценки полезности продукции с позиции потребителя, при этом в цене учитываются существенные параметры изделия, на которые ориентируется потребитель[28].

Параметрический метод может использоваться для обоснование поправок к ценам, с учетом качества продукции партнеров[48].

Выводом вышесказанного можно будет то, что существует целый спектр классификаций методов учета затрат и калькулирования себестоимости, которые выбираются самостоятельно каждой организацией, исходя из отраслевой принадлежности, особенностей технологического процесса производства продукции, размера и характера производимой продукции и других факторов.

1.4 Международный опыт учета затрат на производство

В зарубежной практике сегмент учета затрат на производство продукции является составной частью управленческого учета, который позволяет планировать, контролировать, управлять и оценивать деятельность организации в целях оптимизации ее финансовых результатов. В российской же практике учет затрат на производство продукции является составной частью системы бухгалтерского учета.

В международном стандарте финансовой отчетности 2 «Запасы» содержатся нормы, определяющие порядок учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В нем прописаны правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода., а также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе. Термин

«затраты» используется в МСФО, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов, доходы от которых будут получены в будущем. Затраты в данном контексте являются промежуточной категорией между расходом ресурса и признанием расхода периода. Они представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов. В отчетности их отражают в составе активов организации до того момента, когда они будут признаны расходами или убытками. Зарубежный опыт предполагает, что группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, а потому издержки группируются по минимальному количеству статей.

Главное же внимание обращается на распределение издержек между отдельными видами изделий. Во многих случаях нераспределенные издержки относятся на общий результат – прибыль. На рисунке 1.4.1 представлена номенклатура статей калькуляции производственной себестоимости.

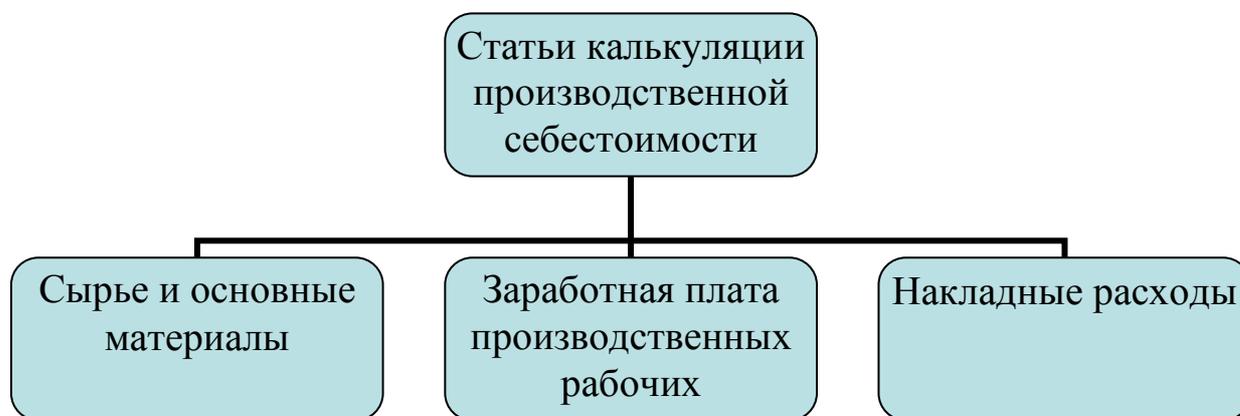


Рисунок 1.4.1 – Статьи калькуляции производственной себестоимости в МСФО

В международном учете нет единого стандарта, регламентирующего затраты и их учет, каждый элемент затрат имеет свое отражение в конкретном стандарте.

В таблице 1.4.2 представлены международные стандарты, которые регламентируют соответствующие элементы учета затрат.

Таблица 1.4.2 – Состав некоторых международных стандартов

| № п/п | Элемент затрат | МСФО |
|-------|--|---|
| 1 | Материальные | IAS 2 «Запасы» |
| 2 | На оплату труда | AS 19 «Вознаграждения работникам» |
| 3 | Отчисления во внебюджетные фонды | AS 19 «Вознаграждения работникам» |
| 4 | Амортизация | AS 16 «Основные средства», IAS 38 «Нематериальные активы» |
| 5 | Прочие: арендная плата; проценты по займам | IAS 17 «Аренда», IAS 23 «Затраты по займам» |

Нельзя не согласиться с мнением О. Д. Кавериной, которая выделяет две особенности IAS 2 в части учета затрат на производство.

Во-первых, п.10 МСФО 2 «Запасы» определяет возможность применения используемой для российского бухгалтерского дела метод полной себестоимости (absorption costing). Данный метод учета затрат на производство и калькулирования в отличие от альтернативного ему метода «директ-костинг» производственную себестоимость формирует как из переменных, так из постоянных затрат. «Директ-костинг» разрешен в западных организациях только в целях управленческой отчетности, а в целях финансовой отчетности запрещен [40].

Нормативный учет, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., также находит свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО 2 «Запасы». В п. 14 МСФО 2 «Запасы» определена процедура отнесения сверхнормативных затрат на периодические, то есть в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы, др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Во-вторых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно:

- производственные переменные прямые затраты,

- производственные переменные косвенные затраты,
- производственные постоянные косвенные затраты, которые далее будем называть производственные накладные затраты[40].

Следует отметить, что в 25 гл. Налогового кодекса и в МСФО 2 «Запасы» термину «косвенные затраты» даны разные понятия.. В МСФО к косвенным относят затраты, которые не могут быть или прямое отнесение которых на себестоимость конкретной продукции (услуги) не целесообразно. Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете (25 «Общепроизводственные расходы»), в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем [39].

Хотелось бы отметить, что в настоящее время в российской практике применяется широкий спектр методов калькулирования себестоимости продукции, это и метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный, позаказный, попередельный методы, которые фиксируются в учетных политиках организаций, но в таких положениях по бухгалтерскому учету, как ПБУ 5 «Материально-производственные запасы» и ПБУ 10 «Расходы организации» отражения не нашли[7].

Исходя из всего вышесказанного можно сделать следующие выводы, которые дают отличия международного опыта учета затрат от российского:

- ключевым понятием учетной системы в РФ является категория товарной продукции, а международная система учета затрат отдает предпочтение категории совокупных затрат за период и себестоимости реализованной продукции;
- наблюдается различный подход к учету постоянных затрат, различен способ их включения в себестоимость, объем и период;
- так как российская система учета отдает предпочтение категории товарной продукции и определяет порядок распределения условно-постоянных затрат (общехозяйственных расходов). Эти затраты предписывается относить на счета основного производства, а именно: часть их закреплять в остатках незавершенного производства, часть - в остатках готовой и отгруженной

продукции и часть в стоимости реализованной продукции, а не относить в полном объеме на реализованную в периоде продукцию;

- в зарубежной практике определяется более широкий спектр затрат, которые относятся к категории «затраты на производство», например, такие, как затраты на НИОКР;

- в международной системе учета затрат на производство продукции отсутствует жесткая нормативная база[44].

2 ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ПРОИЗВОДСТВА КОМБИКОРМОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОЦЕНКА ЕГО УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ООО «ГЛАЗОВСКИЙ КОМБИКОРМОВЫЙ ЗАВОД»

2.1 Современное состояние и тенденции развития производство комбикормов в России и Удмуртии

Развитие рынка комбикормов безусловно связано с перспективами основных отраслей-потребителей, которые, судя по имеющимся и разрабатываемым в каждой из них государственным целевым программам, представляются в довольно радужном свете. В краткосрочной перспективе, учитывая влияние экономического кризиса, прогнозируется снижение темпов роста рынка – в данный период они составят около 5% в год. Объем рынка к 2017 году превысит 25 млн. тонн. В долгосрочной перспективе развитие рынка комбикормов, в первую очередь, будет обусловлено принятием и успешностью реализации целевых программ в области птицеводства, свиноводства и скотоводства.

Комбикормовая промышленность в сельском хозяйстве занимает связующее место между созданием сырья и производством готовой продукции потребителю: изготовление из сырьевых элементов готовых продуктов (комбикормов) для кормления сельскохозяйственных животных и птиц. Задача комбикормовой промышленности - обеспечить животных всех видов и возрастных групп полноценным кормом. От того, какой корм будут получать животные, зависит их продуктивность, устойчивость к различным заболеваниям, сохранность животных и многие другие факторы.

В последние годы животноводство и птицеводство в России динамично развивается. Увеличивается поголовье и продуктивность всех видов сельскохозяйственных животных.

Наиболее крупным потребителем комбикормов является птицеводство, которое на протяжении уже более 10 лет является наиболее динамично развивающейся отраслью российского сельского хозяйства. В настоящее время

развитию птицеводства посвящены национальная целевая программа «Концепция развития отрасли птицеводства Российской Федерации на период 2012 - 2020 годы», которая направлена на превращение российского птицеводства в экспортно-ориентированную отрасль.

В связи с расширением отраслей-потребителей комбикормовой продукции увеличиваются и объемы их производства. Динамика производства комбикормовой продукции в России [51] представлена на рисунке 2.1.1

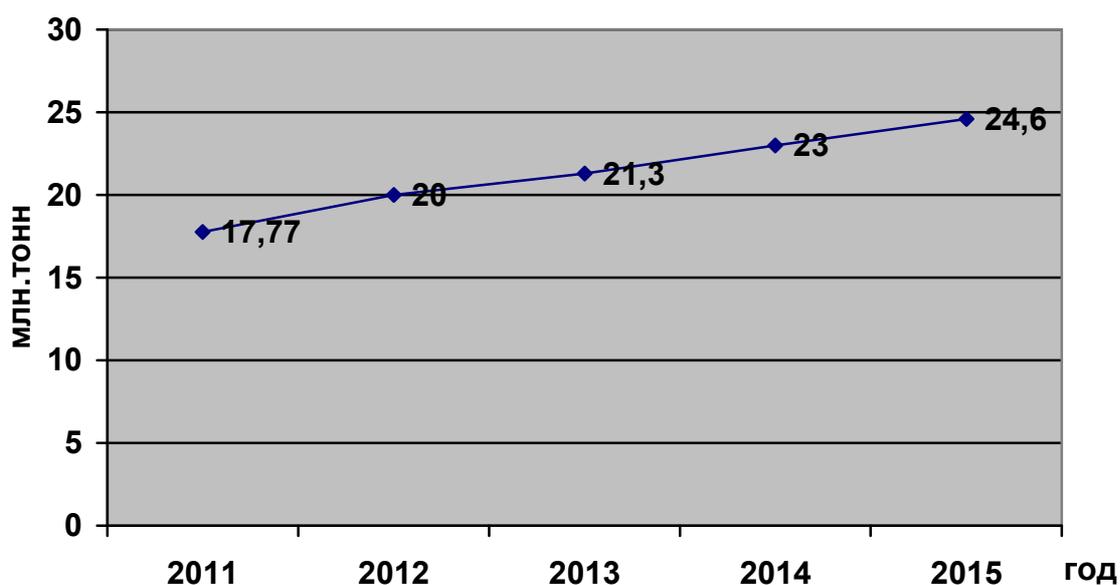


Рисунок 2.1.1 - Стабильный прирост объемов производства комбикормов, млн.тонн

По данным официальной статистики в 2014 г. на российском рынке присутствовало 23 млн. тонн комбикормов местного производства, большую часть объема которого, а это 60% выпускали предприятия Центрального и Приволжского федеральных округов.

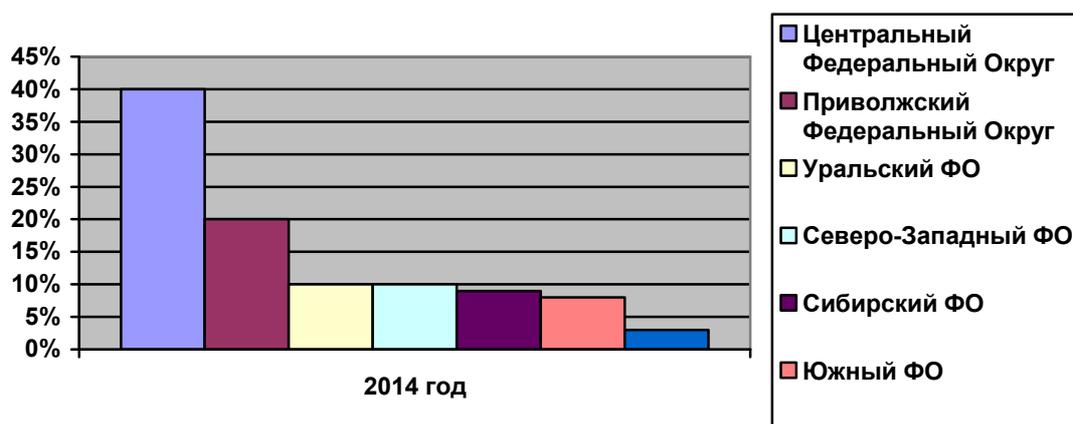


Рисунок 2.1.2 - Структура российского производства комбикормов по федеральным округам в 2014 г., %

На начало 2015 года над производством комбикормов в Центральном и Приволжском федеральных округах официально трудилось 529 организаций. При этом в лидерах по выручке от продаж неизменно принадлежат предприятиям Белгородской области: ООО «Лабазь», ЗАО «Новооскольский комбикормовый завод» и ОАО «Белгородский завод рыбных комбикормов».

Нужно отметить, что в рейтинге ведущих производителей комбикормов лидируют крупные компании с полным производственным циклом: от выращивания кормовых культур и производства комбикормов до реализации готовой продукции и утилизации отходов.

Для оценки доли каждого из участников рынка использовались официальные данные Росстата.

Таблица 2.1.3 – Ведущие агрохолдинги, производящие комбикорма

| Наименование | Основное направление деятельности | Объем производства в год | Наиболее крупные комбикормовые заводы, входящие в состав | Примечание |
|------------------------|---|---|--|---|
| ОАО «Группа Черкизово» | Занимает ведущие позиции по объему производства мяса птицы и свинины в РФ | около 1,4 млн тонн (6% от общероссийского объема) | 6 комбикормовых заводов, обслуживающие потребности птицеводства и свиноводства в Липецкой, Пензенской, Воронежской, Московской областях. | Крупнейший производитель комбикормов в РФ, самостоятельно производящий весь необходимый компании объем. |

Продолжение Таблицы 2.1.3

| | | | | |
|--|---|---|---|--|
| <p>ЗАО «Приосколье»</p> | <p>Лидер российского рынка мяса птицы</p> | <p>1 млн 263 тыс. тонн комбикормов (~5% от общероссийского объема), из которых 945 тыс. тонн — в Белгородской области, 116,5 тыс. тонн — в Алтайском крае и 201,6 тыс. тонн — в Тамбовской области.</p> | <p>ЗАО «Новооскольский комбикормовый завод» (Белгородская область), ООО «Лабазь» (Белгородская область), ЗАО «Инжавинская птицефабрика» (Тамбовская область), ЗАО «Алтайский бройлер» (Алтайский край).</p> | |
| <p>АПХ «Мираторг»</p> | <p>Безусловный лидер в промышленном производстве свинины в РФ</p> | <p>1,5 млн тонн</p> | <p>четыре комбикормовых завода в Белгородской и Брянской областях.</p> | <p>Совокупные производственные мощности холдинга по выработке кормов, позволяют полностью обеспечить потребности свинокомплексов и птицеводческих комплексов АПХ «Мираторг».</p> |
| <p>ОАО Агрохолдинг «БЭЗРК – Белгранкорм»</p> | <p>Один из лидеров по объемам производства мяса птицы и свинины</p> | | <p>ОАО «Белгородский экспериментальный завод рыбных комбикормов» (Белгородская область) и ОАО «Подберезский комбинат хлебопродуктов»</p> | |
| <p>ОАО «Группа Русагро».</p> | <p>Деятельность компании включает 4 бизнес направления</p> | <p>565 тыс. тонн</p> | <p>2 комбикормовых завода в Белгородской и Тамбовской областях [46]</p> | |

Представительным агрохолдингом Удмуртии является ООО «КОМОС ГРУПП», в 2015 году объем производства комбикормов которого составил почти 400 тыс. тонн, в рейтинге производителей комбикормов в России находится на одиннадцатой строчке рейтинга.

На сегодняшний день наиболее крупным представителем по производству комбикормов входящий в холдинг «КОМОС ГРУПП» и сотрудничающее более чем со 100 предприятиями из 6 регионов России является ООО «Глазовский комбикормовый завод».

Распределение рынка комбикормов в УР представлен на рисунке 2.1.4.

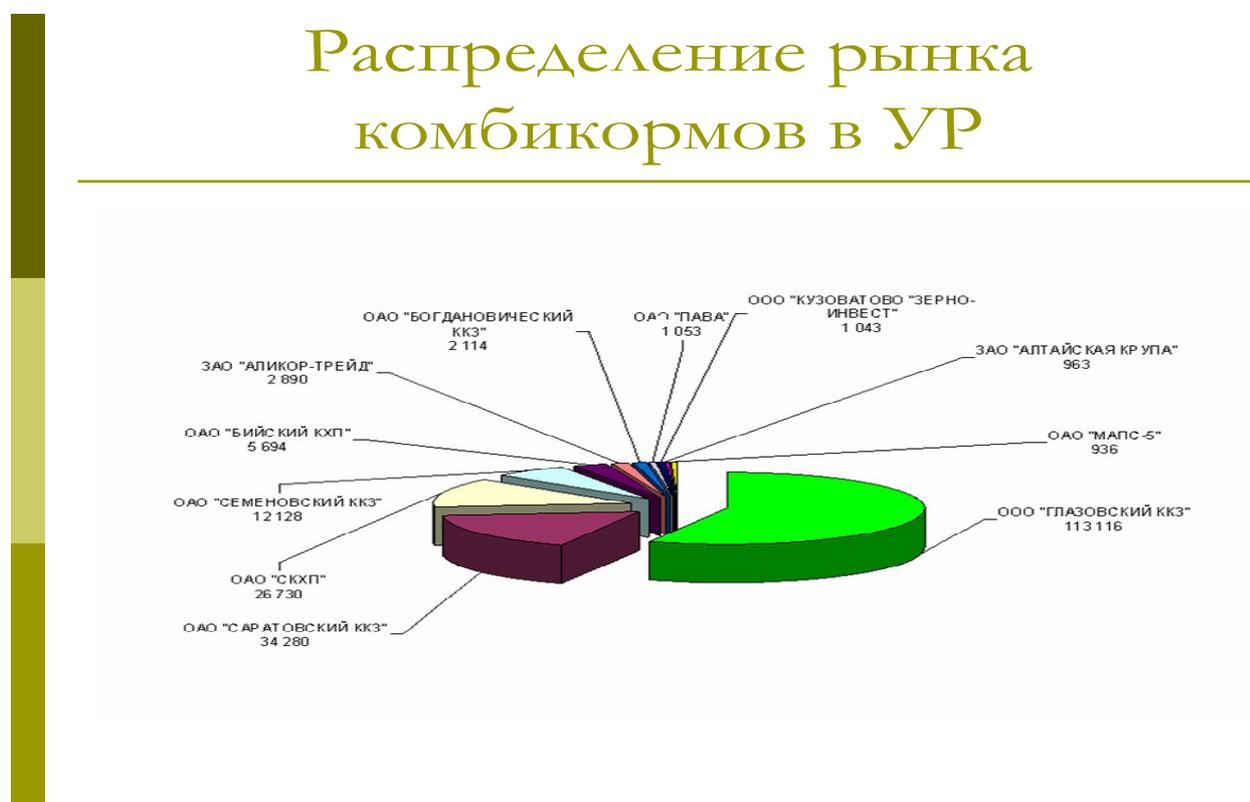


Рисунок 2.1.4 – Распределение рынка комбикормов в УР

Производство комбикормовой продукции имеет социальную и экономическую значимость для Удмуртской Республики:

- позволяет улучшить обеспечение населения высококачественной, относительно дешевой продукцией животноводства собственного производства;
- позволяет обеспечить животноводство Удмуртии биологически

полноценными кормами;

- способствует увеличению занятости населения.

Как бы обобщая вышесказанное, можно сказать, что в настоящее время на рынке практически отсутствует конкуренция, поскольку многие хозяйства обеспечивают себя кормами собственного производства. Распределение объема производства комбикормов показано на рисунке 2.1.5.

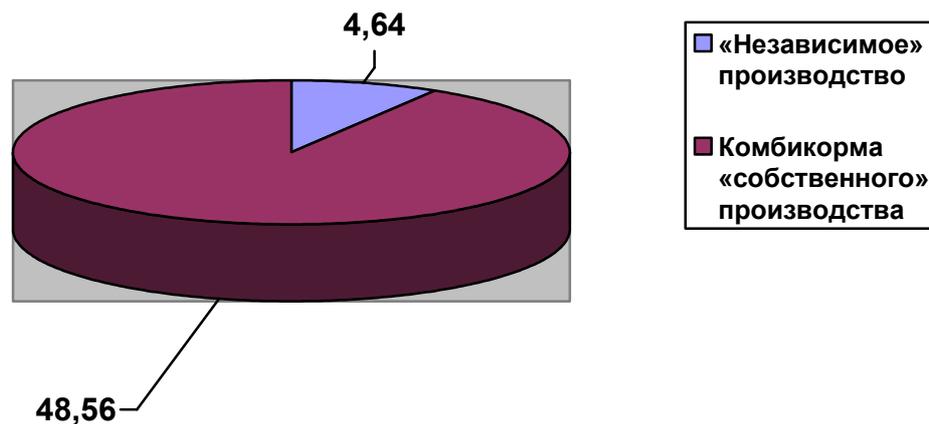


Рисунок 2.1.5 - Структура производства комбикормов в России, 2014 год

Так, в отрасли птицеводства уровень самообеспеченности кормами собственного производства составляет не менее 70%, к полному переходу на самообеспечение стремятся и свиноводы. В целом производить комбикорма обособленно становится все менее выгодно в финансовом плане, поэтому на рынке в основном представлены крупные предприятия, которые производят широкий ассортимент продукции и с полным производственным циклом. Согласно оценкам Союза комбикормщиков, «независимые» заводы обеспечивают около 20% от объема рынка.

2.2 Организационно-экономическая и правовая характеристика ООО «Глазовский комбикормовый завод», его финансовое состояние и платежеспособность

Форма собственности Общества с ограниченной ответственностью «Глазовский комбикормовый завод» - частная.

ООО «Хайперфудс холдинг» является единственным участником общества с ограниченной ответственностью «Глазовский комбикормовый завод» с долей в уставном капитале 100%.

Наблюдательного совета и совета директоров Глазовский комбикормовый завод не имеет.

Единоличный исполнительный орган – Управляющая организация ООО «КОМОС ГРУПП».

Общество с ограниченной ответственностью «Глазовский комбикормовый завод» - специализированное предприятие по производству комбикормов на территории Удмуртии.

Конечными потребителями комбикормовой продукции являются:

1. Сельхозтоваропроизводители (птицефабрики, свинокомплексы, сельскохозяйственные предприятия).
2. Личные хозяйства.
3. Крестьянские и фермерские хозяйства.

Основными сегментами рынка являются:

- А) молокопроизводители,
- Б) птицефабрики,
- В) свинокомплексы[47].

Обеспечение сельскохозяйственного комплекса полнорационными кормами является основной целью комбикормового производства. Основная задача ООО «ГКЗ» - повышение продуктивности сельскохозяйственных животных на основе организации полноценного и рационального их кормления более качественной и доступной по цене комбикормовой продукцией. На данный момент предприятие может выработать комбикорм любого состава любых качественных показателей, которые потребует потребитель для всех видов сельскохозяйственных животных и птицы, включая кроликов, рыб, перепелов, даже есть разработки по комбикормам для пушных зверей. Необходимо отметить, что качество продукции завода неоднократно отмечалось различными наградами дипломами, в том числе и на самом

высшем уровне.

История создания изложена в таблице 2.2.1.

Таблица 2.2.1 – Этапы создания и развития ООО «ГКЗ»

| Год | Краткая характеристика |
|------|---|
| 1974 | ЦК КПСС и Совет Министров СССР, приняли Постановление №206 от 20.03.1974 г. « О мерах по дальнейшему развитию сельского хозяйства нечерноземной зоны СССР. Для реализации этого постановления Совет министров УАССР выпустил постановление « О строительстве комбикормовых предприятий». |
| 1978 | В юго – восточной части г. Глазова, на пустующих землях колхоза « Путь к коммунизму», было начато возведение завода. Выбранное для строительства место расположено на пересечении сложившихся транспортных маршрутов, в том числе железнодорожных путей. |
| 1986 | С проектной мощностью 735 тонн в сутки завод начал выпуск первой продукции. |
| 1996 | Объем отгрузки кормов составил 720 тонн в сутки. Основными потребителями продукции стали колхозы, крупные свиноводческие комплексы и птицефабрики на территории республики. |
| | Негативные экономические процессы страны 90-х годов и падение платежеспособности со стороны предприятий сельского хозяйства привели к разорению завода. |
| 2002 | Завод становится дочерним предприятием ОАО «Удмуртнефтепродукт». |
| 2003 | Эффективная и слаженная работа специалистов приводит к тому, что завод полностью становится самостоятельной единицей – ООО «Глазовский комбикормовый завод». |
| 2006 | Предприятие внедрило производство термообработанных гранулированных комбикормов. |
| 2008 | Предприятие освоило технологию экспандирования. |
| 2009 | В реконструкцию завода вложено 214 млн. рублей, что позволило увеличить производственные мощности в 2 раза. |
| 2010 | Предприятие вывело на новый качественный уровень производства престартерных и стартерных кормов, а также белково – витаминно – минеральных концентратов. |
| 2012 | Предприятие открыло кредитные линии в 4-х банках на общую сумму более 500 млн. рублей, из них 30 млн. рублей были предоставлены ЗАО «ЮниКредит Банк» без залога и поручительства сроком на 1 год благодаря стабильному финансовому состоянию предприятия. |
| 2013 | Глазовский комбикормовый завод увеличил объем хранения зерна за счет восстановления третьей линии загрузки элеватора. Сейчас общий объем хранения в четырех силосных корпусах составляет 96 000 кубических метров, а общая масса – 56 000 тонн. После восстановления в первом силосном корпусе третьей линии загрузки элеватора и введения в действие 22 дополнительных бункеров вместимость этого корпуса увеличится до 60 000 тонн. |

Основные виды деятельности ООО «Глазовский комбикормовый завод»

согласно Уставу:

- производство и реализация комбинированных кормов и белково- витаминных добавок;
- деятельность агентов по оптовой торговле кормами для сельскохозяйственных животных;
- оптовая торговля зерном, кормами для сельскохозяйственных животных, живыми животными;
- оптовая торговля мясом, мясом птицы, продуктами и консервами из мяса и мяса птицы;
- оптовая торговля молочными продуктами, яйцами, пищевыми маслами и жирами;
- оптовая торговля кормами для домашних животных;
- оптовая торговля фармацевтическими и медицинскими товарами;
- деятельность столовых при предприятиях и учреждениях;
- хранение и складирование зерна[41].

Все вышеперечисленные виды деятельности осуществляются в соответствии с действующим законодательством РФ. Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется специальными федеральными законами, предприятие может заниматься только при получении специального разрешения, т.е. лицензии.

Развитие рынка комбикормов безусловно связано с перспективами основных отраслей-потребителей, которые, судя по имеющимся и разрабатываемым в каждой из них государственным целевым программам, представляются в довольно радужном свете. В краткосрочной перспективе, учитывая влияние мирового экономического кризиса, прогнозируется снижение темпов роста рынка – в данный период они составят около 5% в год. Объем рынка к 2017 году превысит 25 млн. тонн. В долгосрочной перспективе развитие рынка комбикормов, в первую очередь, будет обусловлено принятием и успешностью реализации целевых программ в области птицеводства, свиноводства и скотоводства.

Краткая информация по ряду клиентов представлена в Приложении Б.

При анализе рынков сбыта, на которых присутствует ООО «Глазовский комбикормовый завод», были выявлены следующие конкуренты [43].

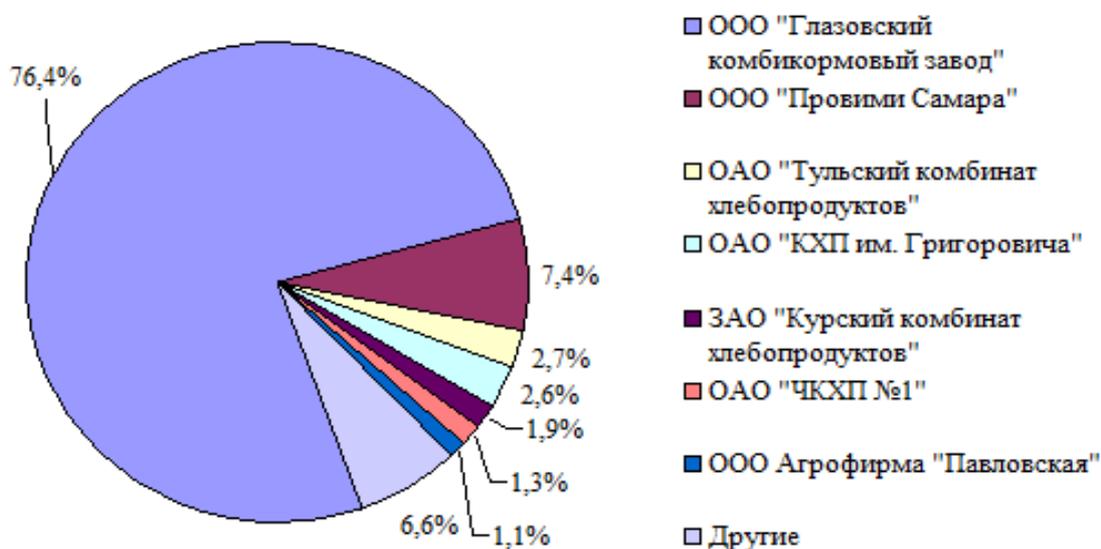


Рисунок 2.2.2 - Основные конкуренты на рынке Кировской области

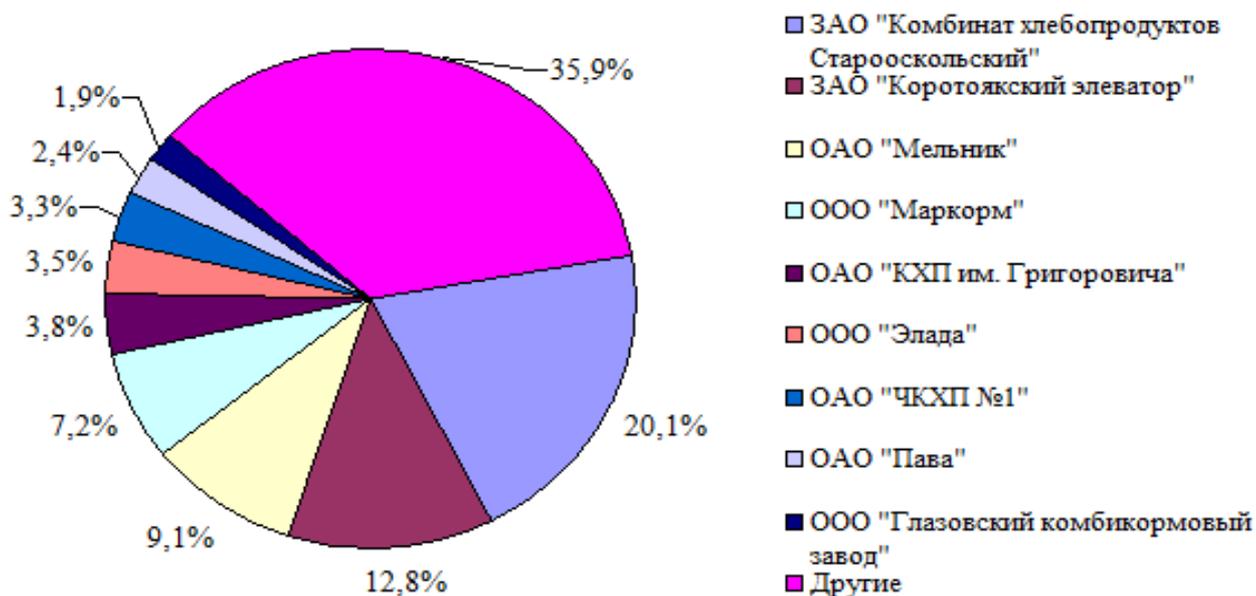


Рисунок 2.2.3 - Основные конкуренты на рынке Пермского края

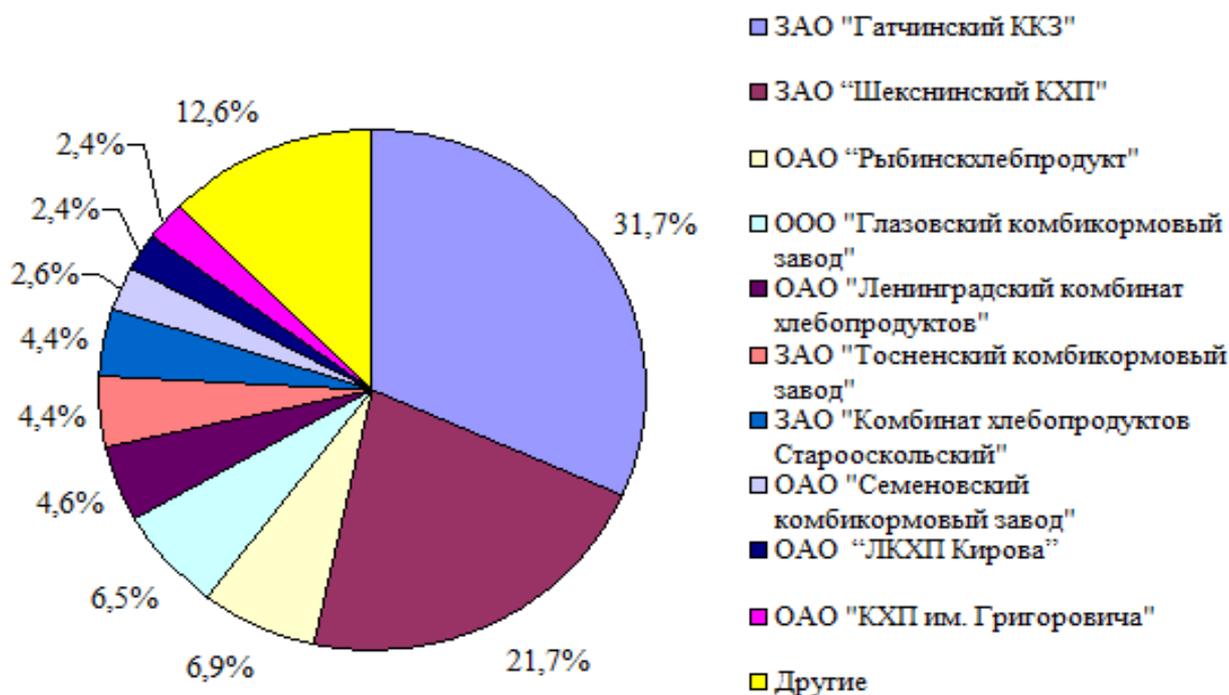


Рисунок 2.2.4 - Основные конкуренты на рынке Архангельской области.

Основными конкурентами предприятия на рынке Башкирии являются ОАО «Изкорм» и ОАО «Лузинский КЗ», на рынке Чувашии – ОАО «Каневской КХП», на рынке Татарстана – ОАО «Казаньзернопродукт», ЗАО «Бугульминский КХП, на рынке Республики Коми и Марий Эл – ОАО «КХП Старооскольский», ОАО «Шекснинский КХП», ООО «Сернурский опытно-производственный завод», на рынке Алтайского края – ЗАО «Алезейскзернопродукт», ОАО «Мельник», на рынке Свердловской области – ОАО «Богдановичский КЗ», ОАО «Свердловский КХП».

Основные преимущества Глазовского комбикормового завода, его привлекательность для клиентов заключается в следующем:

- 1) гарантированное качество продукции, соответствующее требованиям потребителя, сопоставимость цен на продукцию с рыночными;
- 2) входной контроль сырья и контроль готовой продукции по показателям безопасности;
- 3) производство продукции по передовым технологиям на современном оборудовании;

- 4) разработка индивидуальных, сбалансированных по питательным веществам, рецептов согласно требованиям клиента;
- 5) репутация предприятия как надежного и добросовестного партнера;
- 6) надежность и стабильность поставок, которые, в свою очередь, обеспечиваются своевременным заказом со стороны клиентов, а так же предварительной выработкой комбикорма;
- 7) быстрое реагирование специалистов предприятия на запросы фактических и потенциальных клиентов;
- 8) квалифицированные и опытные кадры;
- 9) предоставление удобных условий доставки комбикормов;
- 10) проведение дней качества с потребителями, научных конференций, семинаров и выставок;
- 11) проведение опытов по откорму сельскохозяйственных животных.

Данные преимущества оказывают определяющее значение для потребителей в выборе поставщика комбикормовой продукции.

Организационная структура предприятия представлена в приложении В. Она отражает особенности производства, его тип, характер специализации, внутренние связи завода. Структура завода является линейно-функциональной.

До определенного момента организационная структура не распределяла ответственность, сейчас же после внедрения системы качества организационная структура разделяет ответственность на зоны или отделы, под которые пишутся положения об отделах, должностные инструкции работников завода.

Обеспеченность организации основными средствами производства и эффективность их использования являются важными факторами, от которых зависят результаты хозяйственной деятельности, полнота и своевременность выполнения работ, а, следовательно, и объем производства продукции, ее себестоимость, финансовое состояние организации. Важным инструментом оценки, планирования и управления деятельностью экономических субъектов являются основные показатели деятельности. Основные показатели деятельности ООО «ГКЗ» представлены в таблице 2.2.5.

Таблица 2.2.5 - Основные показатели деятельности ООО «ГКЗ»

| Показатели | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2015 г. в % к 2013 г. |
|--|---------|---------|---------|--------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| А. Производственные показатели: | | | | |
| 1. Произведено продукции, тыс. тонн: | 113 | 157 | 188 | 166 |
| Куриный комбикорм | 51 | 68 | 71 | 139 |
| Комбикорм для КРС | 12 | 19 | 11 | 92 |
| Свиной комбикорм | 49 | 68 | 105 | 214 |
| БВМД | 0,82 | 2 | 1 | 122 |
| 2. Объем реализации, тыс. тонн | 113 | 157 | 188 | 166 |
| Куриный комбикорм | 51 | 68 | 71 | 139 |
| Комбикорм для КРС | 12 | 19 | 11 | 92 |
| Свиной комбикорм | 49 | 68 | 105 | 214 |
| БВМД | 0,82 | 2 | 1 | 122 |
| Б. Экономические показатели: | | | | |
| 3. Выручка от реализации товаров, работ, услуг, тыс. руб. | 1304862 | 1522927 | 2002792 | 154 |
| Выручка от реализации комбикормов | 1178047 | 1474220 | 1937027 | 164 |
| Выручка от прочей реализации | 126814 | 48707 | 65764 | 52 |
| 4. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб. | 1237315 | 1400356 | 1915935 | 155 |
| Себестоимость комбикормов | 1112697 | 1368828 | 1852481 | 167 |
| Себестоимость прочей реализации | 124618 | 31528 | 63454 | 51 |
| 5. Переменные затраты, тыс. руб. | 972470 | 1187747 | 1662771 | 171 |
| Сырье | 952704 | 1141487 | 1583890 | 166 |
| Материальные затраты (кроме сырья) | 19387 | 45634 | 78092 | 403 |
| Прочие расходы | 380 | 626 | 789 | 207 |
| 6. Маржинальная прибыль, тыс. руб. | 205577 | 286473 | 317007 | 154 |
| 7. Постоянные затраты | 152685 | 188870 | 242141 | 159 |
| Оплата труда | 66126 | 73504 | 88319 | 134 |
| Начисления на оплату труда | 15877 | 18989 | 22794 | 144 |
| Прочие расходы | 19452 | 32404 | 30333 | 156 |
| Расходы на ремонт ОС | 5701 | 8867 | 12678 | 222 |
| Амортизация | 30226 | 37199 | 53301 | 176 |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб. | 67547 | 122571 | 86856 | 129 |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 41332 | 33607 | 31672 | 77 |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 21781 | 25222 | 24442 | 112 |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % в т.ч. от продажи с.-х. продукции | 5,46 | 8,75 | 4,53 | 83 |

Анализируя три года можно сказать, что организация увеличивает обороты по производству комбикормов. Максимальный рост производства

комбикормов достигнут при производстве свиного и куриного комбикормов.

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) в 2015 году увеличилась на 54% по сравнению с 2013. В том числе выручка, полученная от реализации комбикормов выросла на 64%. Соответственно выросла и себестоимость реализованной продукции в 2015 году на 55%, в т.ч. себестоимость комбикормов на 67%, чем в 2013 году. Из этого следует, что себестоимость проданных товаров, продукции и услуг растет в одних темпах с выручкой от продажи продукции, что не является положительной тенденцией. В связи с чем, стоит более подробно исследовать структуру и динамику себестоимости организации.

Прибыль от продажи за 2015 год составила 86856 тыс. руб., что на 29% больше, чем в 2013 году. Прибыль до налогообложения возросла в 2015 году на 23% по сравнению с 2013 годом. Отсюда и увеличение чистой прибыли за анализируемый период всего лишь на 12%, но это можно отметить как положительный результат.

Как видно из таблицы 2.2.5, затраты предприятия в 2015 году выше, чем в 2013 году. Почти по всем статьям наблюдается тенденция к росту. Уменьшение затрат произошло по операционной и внереализационной деятельности за счет уменьшения просроченной дебиторской задолженности, уменьшение расходов по оплате услуг банков.

Доля постоянных затрат в общей себестоимости продукции снижается - это положительная тенденция.

Уровень рентабельности деятельности хозяйства в целом за три года имеет тенденцию уменьшения. Это происходит вследствие опережения темпов роста себестоимости реализованной продукции над прибылью от продаж.

В целом по организации можно отметить, что, несмотря на некоторые низкие показатели, ООО «ГКЗ» в результате своей деятельности достигает основной цели - получает прибыль.

Показатели эффективности использования ресурсов и капитала представлены в таблице 2.2.6.

Таблица 2.2.6 – 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. в т.ч. производственных | 267451,5 | 286568,5 | 285895,5 | 107 |
| 2. Фондовооруженность, тыс. руб. | 658,75 | 674,28 | 628,34 | 96 |
| 3. Фондоёмкость, руб. | 2366,83 | 1825,28 | 1520,72 | 64 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 4,23 | 5,48 | 6,75 | 160 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 8,14 | 8,80 | 8,54 | 105 |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | |
| 6. Штатная численность, в т.ч.: | 406 | 425 | 455 | 112 |
| ИТР | 72 | 76 | 80 | 111 |
| Производственный и прочий персонал, в т.ч.: | 334 | 349 | 375 | 112 |
| <i>Вспомогательный персонал</i> | 195 | 202 | 217 | 111 |
| <i>Основной производственный</i> | 139 | 147 | 158 | 113 |
| 7.Производительность труда 1 работника, тыс.руб. | 3214 | 3583 | 4402 | 137 |
| 8.Производительность труда 1 работника, тн. | 279 | 369 | 413 | 148 |
| 9.Производительность труда 1 рабочего основного производства, тыс. руб. | 9387 | 10360 | 12676 | 135 |
| 10.Производительность труда 1 рабочего основного производства, тн. | 814 | 1067 | 1191 | 146 |
| 11. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 66357 | 73504 | 88323 | 134 |
| 12.Среднемесячная заработная плата, тыс.руб. | 14,0 | 14,4 | 16,2 | 116 |
| 13. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 19,66 | 20,72 | 22,68 | 115 |
| В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | |
| 14. Материальные затраты с сырьем, тыс.руб. | 972091 | 1187121 | 1661982,5 | 171 |
| 15. Материалоотдача, руб. | 1,16 | 1,32 | 1,13 | 97 |
| 16. Материалоёмкость, руб. | 8602,58 | 7561,28 | 8840,33 | 108 |
| 17. Прибыль на 1 руб. материальных затрат с сырьем, руб. | 0,022 | 0,021 | 0,015 | 68 |
| 18. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,95 | 0,92 | 0,96 | 101 |

Продолжение Таблицы 2.2.6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|-------|-------|-------|---|
| Г. Показатели эффективности использования капитала | | | | |
| 19. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 3,07 | 3,11 | 2,6 | - |
| 20. Рентабельность собственного капитала, % | 26,41 | 18,49 | 15,36 | - |
| 21. Рентабельность продаж, % | 5,18 | 8,05 | 4,34 | |
| 22. Рентабельность оборотных активов, % | 3,87 | 4,28 | 3,37 | - |

Фондоотдача показывает, что с 1 рубля основных средств в 2015 году было произведено продукции на 60% больше, чем в 2013 году. Проводя сравнение таких показателей как фондоотдача и фондоемкость, видим, что первый показатель растет, а второй падает, поэтому следует сделать вывод о рациональном использовании производственных мощностей. Рентабельность использования основных средств за три анализируемых растет, что является результатом эффективного использования фондов.

Так же можно отметить, что производительности труда опережает в темпах роста фондовооруженность, это является положительной тенденцией в развитии предприятия.

Показатель материалоотдачи свидетельствует, что в 2015 году на 1 рубль материальных затрат было получено на 3% продукции меньше, чем в 2013 году, а материалоемкость растет, что говорит о том, что в организации также наблюдается неэффективность использования материальных ресурсов. Поэтому завышен и такой показатель как затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции.

По анализу показателей эффективности использования трудовых ресурсов, можно сказать, что по всем рассматриваемым показателям наблюдается рост. Наблюдается рост производительности как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Связано это с превышением темпов роста объемов производства над ростом штатной численности предприятия.

Увеличивается за три анализируемых годы и фонд заработной платы на 34%, соответственно возрастает и среднемесячная заработная плата.

Результативность деятельности предприятия оценивается с помощью

показателей рентабельности.

Во всех показателях рентабельности наблюдается отрицательная тенденция. Так как прибыль до налогообложения и прибыль от продаж падает.

В целях повышения рентабельности продаж предприятию необходимо проанализировать структуру продаж, определить какие виды продукции являются нерентабельными, и отказаться от их продажи вследствие их убыточности. Также предприятию необходимо пересмотреть структуру затрат при калькулировании себестоимости продукции, определить, каким образом можно уменьшить этот показатель.

Чтобы повысить уровень рентабельности капитала в дальнейшем предприятию необходимо тщательно продумать все плановые показатели на будущий год и улучшить свою торговую политику с целью быстрого реагирования на все внешние изменения в структуре рынка товаров.

Одной из основных задач анализа финансово-экономического состояния является исследование показателей – финансовых коэффициентов, характеризующих финансовую устойчивость предприятия. Финансовая устойчивость организации – способность финансировать активы предприятия за счет устойчивых источников материальных запасов. В таблице 2.2.7 представлены показатели ликвидности.

Таблица 2.2.7 - Показатели ликвидности ООО «ГКЗ»

| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | | | 2015 г. в % к 2013 г. |
|---|------------------------|---------------|---------|---------|-----------------------|
| | | 2013г. | 2014 г. | 2015 г. | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 0,95 | 0,90 | 0,93 | 98 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | $\geq 0,2 - 0,25$ | 0,08 | 0,09 | 0,27 | 337,5 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности | $\geq 0,8$ | 0,69 | 0,55 | 0,50 | 72 |
| 4. Коэффициент автономии (независимости) | $\geq 0,6$ | 0,12 | 0,17 | 0,17 | 142 |

Как видно из таблицы № 2.2.7 коэффициент абсолютной ликвидности и на начало и на конец анализируемого периода (31.12.2013 г. - 31.12.2015 г.) находится выше нормативного значения (0,2), что говорит о том, что предприятие в полной мере обеспечено средствами для своевременного погашения наиболее срочных обязательств за счет наиболее ликвидных активов. На конец анализируемого периода - на 31.12.2015 г. значение показателя абсолютной ликвидности составило 0,27.

С помощью коэффициента промежуточной (быстрой) ликвидности можно выявить ту часть краткосрочной задолженности, которая может быть погашена за счет наиболее ликвидных и быстро реализуемых активов. Нормативное значение показателя - 0,6-0,8, означающее, что текущие обязательства должны покрываться на 60-80% за счет быстрореализуемых активов. На начало анализируемого периода, значение показателя быстрой (промежуточной) ликвидности составило 0,69. На 31.12.2015г. значение показателя снизилось, что можно рассматривать как отрицательную тенденцию, и составило 0,50.

Коэффициент текущей ликвидности и на начало и на конец анализируемого периода (31.12.2013г. - 31.12.2015г.) находится ниже нормативного значения 2, что говорит о том, что значение коэффициента достаточно низкое и предприятие не в полной мере обеспечено собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств. На 31.12.2013г. значение показателя текущей ликвидности составило 0,95. На конец анализируемого периода значение показателя снизилось, и составило 0,93.

Коэффициент автономии за анализируемый период имеет тенденцию к увеличению. На конец 2015 года значение показателя выше на 42% , чем в 2013 году. На протяжении всего анализируемого периода коэффициент автономии находится ниже оптимального значения, что свидетельствует о финансовой непрочности хозяйства, нестабильности и зависимости от внешних кредиторов.

Анализ структуры и динамики изменения затрат на производство продукции за отчетный период по статьям расходов фактически выпущенной продукции – это основной этап углубленного анализа себестоимости, а также поиск резервов снижения затрат и увеличения прибыли.

2.3 Современное состояния бухгалтерского учета в ООО «Глазовский комбикормовый завод»

Комбикорма – необходимая составляющая животноводства, потому развитие комбикормовой отрасли поддерживается государством. Такое производство может быть для агропредприятия как дополнительным, так основным. Бухгалтеру в свою очередь необходимо верно организовать учет рассчитать себестоимость продукции[40].

К наиболее важным задачам бухгалтерского учета в ООО «Глазовский комбикормовый завод» можно отнести:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности и положении организации, которая необходима, как внутренним, так и внешним пользователям;
- предотвращение отрицательных результатов деятельности организации;
- контроль над наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- подготовка бухгалтерской отчетности.

В соответствии со статьями 3 и 7 Федерального закона РФ от 06.12.11 № 402-Ф «О бухгалтерском учете», п.4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. №106н, в Обществе ответственными являются [4,5]:

- 1) за организацию ведения бухгалтерского учета и хранение документов при отражении факта хозяйственной жизни - руководитель предприятия;
- 2) за формирование учетной политики, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности - главный бухгалтер.

Объектами бухгалтерского учета в ООО «ГКЗ» являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы и расходы.

В рассматриваемой организации имеется вертикально организованная структура бухгалтерии. Главному бухгалтеру подчинены отдельные отделы бухгалтерского учета информации, возглавляют каждый из которых его заместители. Такими отделами являются: финансово-расчетный, отдел учета расчетов по оплате труда, учета производства и калькуляции.

Синтетический и аналитический учет ведется в рублях и копейках.

Бухгалтерский учет активов, обязательств и фактов хозяйственной жизни ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Инвентаризации подлежит все имущество предприятия, независимо от места нахождения, а также все виды обязательств.

Что же касается метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости. Методическими рекомендациями по зернопереработке рекомендован в качестве метода учета затрат на производство попередельный метод с применением элементов нормативного учета в части расходования сырья, которой может служить себестоимость одной тонны планового набора сырья для рецепта.

При попередельном методе учета затраты на производство продукции учитываются по видам производства переделам и статьям расходов.

Следует отметить, что технологический процесс производства комбикормов включает и соответственно можно выделить следующие переделы производства:

- приемку и хранение сырья;
- подготовку сырья, включающую очистка, шелушение, измельчение сырья, а в некоторых случаях и тепловую обработку зерна;
- дозирование в соответствии с заданным рецептом;
- смешивание, в результате которого получается рассыпной комбикорм,

который в дальнейшем может использоваться для брикетирования или гранулирования. Бухгалтерские документы формируются на основании документов количественно-качественного учета. Формы, используемых документов организации ООО «ГКЗ» находят свое отражение и в графике документооборота. Общая схема современного состояния организации документооборота при учете затрат на производство комбикормовой продукции представлена в следующем виде (Приложения Г и Д).

Аналитический учет в исследуемых организациях осуществляется по элементам и статьям затрат. Перечень элементов затрат соответствует нормативному его определению в ПБУ 10/99 «Расходы организации», а именно: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Перечень же статей затрат в ООО «ГКЗ» разработан и установлен самостоятельно и закреплён в учетной политике:

- сырье и основные материалы, используемые в соответствии с рецептом, за вычетом возвратных отходов;
- топливо и энергия на технологические цели;
- затраты на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления во внебюджетные фонды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- амортизация производственного оборудования и НМА;
- потери от брака;
- прочие затраты (работы и услуги сторонних организаций, лизинговые платежи, арендные платежи за землю, командировочные расходы, представительские расходы, налоги, сборы и другие платежи (земельный налог, транспортный налог и т. п.), другие расходы, входящие в состав себестоимости продукции);
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы.

В ООО «ГКЗ» используется характерная для России традиционнокалькуляционная система учета затрат, согласно которой все прямые затраты на производство продукции на основании расходных документов относят сразу в дебет операционного калькуляционного счета 20 «Основное производство», а косвенные расходы учитывают в течении месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах, таких как 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Синтетический учет затрат на основное производство ведут на счете 20 «Основное производство» в разрезе следующих субсчетов, на основании переделов: 20.01.1 «Корпус мучнистого сырья (КМС)», 20.01.2 «Элеватор», 20.01.3 «Участок производства комбикормов», 20.01.4 «Гранулирование» 20.01.5 «Экспандирование-гранулирование». К соответствующим счетам открываются аналитические счета:

- куриный комбикорм;
- комбикорм для КРС;
- свиной комбикорм;
- БВМД.

Согласно разработанной и утвержденной учетной политики организации на 2015 год сельскохозяйственную продукцию, произведенную в отчетном периоде, учитывают на счете 43 «Готовая продукция» по плановой себестоимости.

При рассмотрении схемы бухгалтерских проводок представленных в таблице 2.3.1 можно отметить, что приведенная схема бухгалтерских проводок соответствует плану счетов и инструкции по его применению. В целом схема бухгалтерских проводок соответствует целям управленческого учета в ООО «ГКЗ».

Таблица 2.3.1 - Регистрационный журнал хозяйственных операций по учету затрат на производство комбикормовой продукции в ООО «ГКЗ» за декабрь 2015 г.

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
|--|--|-------------|-------------------------|---------|---|
| | | | дебет | кредит | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| СЧЕТ 20 «Основное производство», тыс.руб. | | | | | |
| 1 | Израсходованы сырье и материалы на участке производства комбикормов | 146430 | 20.01.3 | 10 | Расчет калькуляции комбикормов, (ф. № 261-АПК) |
| 2 | Начислена заработная плата рабочим в корпусе мучнистого сырья | 2294,13 | 20.01.1 | 70 | Расчет начисления оплаты труда работникам |
| 3 | Начислена заработная плата рабочим на элеваторе | 1720,6 | 20.01.2 | 70 | Расчет начисления оплаты труда работникам |
| 4 | Начислена заработная плата рабочим на участке производства комбикормов | 4588,27 | 20.01.3 | 70 | Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. № МБ-7) |
| 5 | Списана специальная одежда, выданная со склада предприятия в основное производство | 93,52 | 20.01.2 | 10.11.1 | Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. № МБ-7) |
| 6 | Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости | 151200,00 | 43 | 40 | Бухгалтерская справка |
| 7 | Отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной основным производством | 155126,52 | 40 | 20 | Бухгалтерская справка |
| 8 | Списано отклонение между фактической и плановой себестоимостью | 3926,52 | 90.2 | 40 | Бухгалтерская справка |

Рецепты комбикормов, белково-витаминных добавок, премиксов и кормосмесей являются объектами учета. А во вспомогательном производстве объектом выступает передел.

Следует отметить, что учет ведется как по плановой, так и по фактической себестоимости.

На каждый рецепт, включенных в план, рассчитывается плановая себестоимость 1 тонны комбикорма. В первую очередь определяется себестоимость сырья 1 т продукции рецепта исходя из стоимости набора сырья, а уже потом определяется общая сумма остальных производственных расходов сначала в целом на весь объем производимой продукции, а затем на 1 т продукции.

При передельном методе с применением элементов нормативного метода учета в части расходования сырья должны быть организованы систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (от плановой себестоимости), а также выявление изменений этих норм.

Фактическая себестоимость отражается в таком документе как Отчетная калькуляция, с ее помощью можно провести контроль за выполнением плана по себестоимости не только всей товарной продукции, но и отдельных ее видов.

Составление Отчетной калькуляции проходит согласно одного и того же плана, что и составление плановой калькуляции. Во-первых, на ООО «ГКЗ» определяются затраты на сырье и материалы по каждому рецепту видов продукции. Во-вторых, определению подлежат затраты по каждой статье калькуляционного листа по комбикормовому цеху в целом и отдельно по цеху премиксов, а именно затраты (без сырья и материалов) распределяется по рецептам комбикормов в следующем порядке: так как комбикормовые переделы обслуживаются различным персоналом, расходы основного производства планируются по каждому цеху отдельно. Расходы основного производства на сырье и основные материалы и электроэнергию относятся на определенный помол и прямо пропорциональны количеству расходуемого зерна. Стоимость остальных затрат, кроме оплаты труда, прямо

пропорциональна стоимости активной части используемого оборудования. Расходы на оплату труда и связанные с его использованием распределяются пропорционально количеству выработанной условной продукции, рассчитываемой по принятым коэффициентам трудоемкости. Общепроизводственные расходы относятся на затраты каждого цеха пропорционально сумме расходов на оплату труда, расходов, связанных с его использованием, и услуг вспомогательных цехов.

Бухгалтерский учет в ООО «Глазовский комбикормовый завод» именно в бухгалтерском отделе ведется по автоматизированной форме учета с применением журнально-ордерной формы. При обработке учетной информации применяется компьютерная техника, с 2006 года бухгалтерская программа «1С: Предприятие». В цехе производства комбикормов и элеваторе заполнение многих документов ведется вручную.

В программе «1С: Предприятие» в принципе возможно использование аналитических субсчетов, но ведение аналитического учета здесь основывается на указании специальных комментариев к проводкам и операциям. В качестве таких комментариев используются ссылки на объекты аналитического учета: конкретные товары, материалы, договоры. Эти аналитические признаки авторы программы называют «субконто». Под видом субконто подразумевается совокупность однотипных объектов аналитического учета.

Для одного счета может быть задано ведение аналитического учета по нескольким видам субконто. Так, например, для счета 60 «Продажи» ООО «ГКЗ» определено ведение аналитического учета по двум видам субконто: «Договоры» и «Контрагенты». Это означает, что каждый раз при составлении проводки или операции с участием счета 60, нужно будет указать конкретный договор и контрагента.

При задании аналитических признаков к конкретным проводкам можно пользоваться имеющимися справочниками («Основные средства», «Товары», «Материалы», «Договоры», «Контрагенты» и другие). Объекты, перечисленные в этих справочниках, могут быть объединены в группы и подгруппы.

Программа «1С: Предприятие» позволяет хорошо реализовать технологию работы «от первичного документа», способна работать в комплексе с другими продуктами фирмы «1С». Преимуществом программы «1С: Предприятие» является хорошая сбалансированность. Другим преимуществом является большая сеть «внедренческих» организаций, способных осуществлять серьезные переделки в программе.

Однако программой «1С: Предприятие» обеспечены только некоторые структурные подразделения организации. Учет в цехах, занятых непосредственно производством продукции, ее хранением, все еще осуществляется вручную, что доставляет большие трудности в работе всей организации.

2.4 Оценка системы контроля затрат на производство продукции в ООО «Глазовский комбикормовый завод»

Среди особенностей ведения бухгалтерского учета стоит выделить следующие моменты.

Приоритетным направлением развития контроля ООО «ГКЗ» является регулярно проводимая инвентаризация основных средств, сырья и прочих материальных ценностей. Инвентаризация осуществляется на основании приказа директора общества, результаты инвентаризации оформляются в акте инвентаризации. Являясь методом бухгалтерского учета, инвентаризация позволяет установить соответствие между данными бухгалтерского учета об имуществе и обязательствах с их фактическим состоянием.

При полноте проверки имущества предприятия инвентаризация бывает полной и частичной. Полная инвентаризация своей проверкой охватывает все средства без исключения, она проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. При частичной инвентаризации охватывается один вид средств или обязательств.

Инвентаризация в ООО «ГКЗ» бывает плановая, внеплановая и повторная. Плановая проводится в утвержденные сроки, внезапная по

распоряжению руководителя, вышестоящих органов и по требованию органов налоговой службы. Также может быть проведена повторная инвентаризация в случае сомнений в качестве проведенной инвентаризации.

Окончательные заключения и предложения по результатам инвентаризации выносит и утверждает на своем заседании постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В протоколе заседания комиссии отражается информация о причинах и виновниках недостатков, меры принятые к виновным лицам, предложение по регулированию расхождений фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета.

Таким образом, организация ООО «ГКЗ» проводя инвентаризацию, устанавливает правильность данных текущего учёта и выявляет ошибки, допущенные в учете, учитывает неучтенные хозяйственные операции, контролирует сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Также одним из приоритетных способов контроля в ООО «ГКЗ» является проверка первичных документов, оформленных в установленном порядке, на качество первичной учетной документации (учетных листов, накладных, счет-фактур, распоряжений на отпуск сырья в переработку) с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций; правильность ведения накопительных и сводных регистров (журналов учета работ и затрат, производственных отчетов, лицевых счетов по соответствующим видам производства).

Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа (формы), код формы, дату составления, содержание хозяйственной операции, количественное и стоимостное выражение затрат; подписи ответственных лиц с расшифровкой фамилии, имени, отчества.

Проверке подлежат бухгалтерские счета, на которых отражаются операции по учету затрат на производство продукции, а именно счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25

«Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 40 «Выпуск продукции», 43 «Готовая продукция».

В процессе контроля затрат на производство продукции решается комплекс взаимосвязанных задач:

- проверяется соблюдение выбранного метода учета затрат на производство продукции;
- проверяется правильность разграничения производственных затрат по каждому переделу и видам продукции;
- проверяется правильности начисления амортизации по основным средствам;
- проверяется соблюдение технологических норм (нормативов) списания и расхода материалов и сырья.
- сравнивается плановая себестоимость с фактической, с целью выявления причин отклонений.

В результате контрольных действий при проверке учета затрат на производство продукции необходимо установить:

- подтверждается ли учет материально – производственных запасов, ценностей, используемых на производство продукции, накладными на отпуск сырья, рецептом, распоряжением на отпуск сырья в переработку;
- подтверждается ли расход материальных ценностей в производстве сверх установленного норматива документами, подписанными руководителем организации или уполномоченными им лицами;
- подписываются ли документы на списание МПЗ должностными лицами, на которых возложена ответственность за правильное их использование в производстве;
- подтверждается ли расчет расходов на оплату труда табелями учета рабочего времени, путевыми листами, нарядами;
- равносильна ли общая сумма стоимости основных средств с остатком по счету 01 «Основные средства» в Главной книге данным баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения.

По результатам проведенного контроля главный бухгалтер в ООО «ГКЗ» делает обоснованные выводы и вносит предложения по устранению выявленных ошибок в учете финансовых результатов; рекомендует руководству ООО «ГКЗ» внедрение более прогрессивных методов управленческого учета, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета. Но как мы можем предположить, что в условиях развивающихся рыночных отношений вышеуказанных приоритетных способов контроля не достаточно, так как особую актуальность в настоящее время приобретает разработка теоретических, организационно-методологических основ внутрифирменного контроля и совершенствование его инструментария в системе управления. В связи с этим, возникает возможность совершенствования внутреннего контроля организации.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ООО «ГЛАЗОВСКИЙ КОМБИКОРМОВЫЙ ЗАВОД»

3.1 Рационализация учетно – контрольного обеспечения на базе современных информационных технологий в ООО «ГКЗ»

В рассматриваемой нами организации ООО «Глазовский комбикормовый завод» бухгалтерский учет ведется с помощью программы «1С: Предприятие». Да, несомненно, это универсальная бухгалтерская программа, она настолько гибкая, что может быть настроена на ведение бухгалтерского учета любой организации.

С приобретением данной программы сотрудники стали обрабатывать большие объемы информации за свое рабочее время, что можно использовать или для уменьшения затрат на персонал или для быстрого развития производства при неизменности количества сотрудников, занятых обработкой информации.

Важно отметить, что в случае если одним программным средством автоматизируются различные подразделения и сотрудники, то уменьшаются затраты на организацию документооборота между ними. и внедрения, все описать и отладить, то в последующем будет потрачено гораздо меньше средств на эксплуатацию программы. А так как в ООО «ГКЗ» автоматизированы не все подразделения и сотрудники, документооборот в организации затруднен.

Сегодня можно выделить следующие решения от ведущих компаний-разработчиков, работающих в сфере автоматизации бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и промышленных организаций.

Чтобы получить представление о возможностях систем, позволяющих организовать бухгалтерский учет на таком комбикормовом заводе как ООО «ГКЗ», представлена таблица 3.1.1 с необходимым набором функционала. Как показано в таблице, все представленные системы стараются идти в ногу со

временем и поэтому обладают почти всеми необходимыми функциональными возможностями.

Таблица 3.1.1 - Основные возможности систем бухгалтерского учета

| № п/п | «1С:Предприятие 8. Бухгалтерия элеватора и комбикормового завода» | Программа «Зерно» |
|--|---|--|
| 1. Разделы управления и учета | <ul style="list-style-type: none"> - учет торговых операций; -учет материально-производственных запасов; - учет операций с тарой; -учет банковских и кассовых операций; -учет расчетов с контрагентами; -учет основных средств и нематериальных активов; -учет основного и вспомогательного производства; -учет НДС; -учет заработной платы и персонифицированный учет | <ul style="list-style-type: none"> - учет договоров о предоставлении услуг, закупки и продажи зерна; -количественно-качественный учет зерна; -оперативный учет зерна; - складской учет зерна; -отражение производственной деятельности в регламентированном учете; -управление финансами; - управление складом (запасами); - управление продажами; -управление закупками; -управление отношениями с клиентами; -управление персоналом; -расчет заработной платы. |
| Интерфейсы или участки учета | <ul style="list-style-type: none"> -Весовая - Лаборатория - Элеватор, склады напольного хранения - Цеха выработки и затаривания комбикорма -Коммерческий отдел, юридическая служба - Учет готовый продукции - Учет зерна и сырья | <ul style="list-style-type: none"> -Лаборатория -Бухгалтерия элеватора -Весовая |
| Возможность формирования отчетности и ее отправка через Интернет | Возможно формирование отчетности и ее отправка через Интернет | Возможно формирование отчетности |
| Стоимость, тыс.руб. | 105,00 (стоимость рассчитана на 20 рабочих мест) | 278,00 (стоимость рассчитана на неограниченное количество рабочих мест) |

Продолжение Таблицы 3.1.1

| | | |
|----------------------------|--|---|
| Сопровождение | Сервисное обслуживание программных продуктов, на основании договора ИТС | Сервисное обслуживание программных продуктов, на основании договора ИТС |
| Дополнительные возможности | Предусмотрена возможность электронного документооборота, в соответствии с действующим законодательством (Федеральный закон № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи») и форматами обмена электронными документами, утвержденными ФНС. | - |

Общая стоимость приобретенной системы состоит из расходов на приобретение лицензий программного продукта, базы данных, услуг, дополнительных модулей системы и стороннего программного обеспечения.

К факторам, оказывающим влияние на популярность продукта, относятся стоимость и сроки внедрения, которые в свою очередь находятся в зависимости от возможностей системы и структуры компании-заказчика.

Наиболее полноценный дополнительный функционал за счет гибких настроек пользовательского интерфейса предоставляет система «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия элеватора и комбикормового завода».

Программный продукт позволяет:

- руководству отслеживать и анализировать в режиме реального времени процесс производства, получать необходимые отчетные формы по движению сырья в физическом и зачетном вес, а также контролировать цены на закупаемое сырье и произведенную продукцию;
- технологам использовать на этапе взвешивания данные приемки сырья и отгрузки готовой продукции на основании данных электронных весов на весовой и получать требуемые отраслевые формы учетных документов и производственно-отраслевой отчетности (формы ЗПП-3, ЗПП-12, ЗПП-24, ЗПП-16, ЗПП-19, ЗПП-20, ЗПП-29, ЗПП-30, ЗПП-34, ЗПП-36, ЗПП-37, ЗПП-42, ЗПП-121);
- коммерческим службам обеспечить контроль за ценами на зерно, услуги элеватора, продукцию согласно договорам в учетных документах предприятия,

обеспечить выписку приказов на отгрузку зерна и продукции, отслеживать ход выполнения приказов, использовать гибкую систему договорных отношений, как с поставщиками сырья, так и с покупателями продукции.

Предложенные виды программных обеспечений должны помочь ООО «ГКЗ» полностью автоматизировать ведение бухгалтерского учета во всей организации.

3.2 Совершенствование методики внутреннего контроля затрат на производство комбикормовой продукции в ООО «Глазовский комбикормовый завод»

В условиях развивающихся рыночных отношений особую актуальность приобретает разработка теоретических, организационно-методологических основ внутрифирменного контроля и совершенствование его инструментария в системе управления. На сегодняшний день каждая организация должна внедрять новые методы управления, которые бы были устойчивы к неопределенности, нестабильности, стихийности рынка.

Внутренний контроль за формированием затрат служит целям повышения эффективности производства и оптимальных управленческих решений. Внутренний контроль следует осуществлять на всех этапах управления затратами.

Порядок организации контроля зависит от следующих факторов:

- отношение руководящего органа управления к организации внутреннего контроля;
- внешние условия работы хозяйствующего субъекта;
- структурная организация субъекта и степень автоматизации;
- многосерийное производство;
- компетентность персонала.

Однако, не стоит забывать, что от эффективно организованного внутреннего контроля за затратами, зависит результативность деятельности предприятия, а бухгалтерская отчетность — основной источник информации о финансовом и имущественном положении организации. От того как

организован и развит внутренний контроль во многом зависит не только современная постановка бухгалтерского учета, но и возможность оперативного решения многих управленческих, правовых, налоговых и других проблем, а в целом устойчивое финансовое состояние организаций. Главное и первое отличие внутреннего контроля от других видов контроля в том, что данный вид контроля организуется руководителем организации.

Хорошо организованный внутренний контроль в ООО «ГКЗ» позволит не только обеспечить формирование достоверной отчетной информации для принятия управленческих решений, но и предотвратить ошибки и нарушения, выявить их и сократить их число, улучшить финансовое состояние и повысить конкурентоспособность организаций.

Внутренний контроль – процесс, осуществляемый субъектами системы внутреннего контроля и управления рисками, направленный на обеспечение разумной уверенности достижения следующих целей Общества:

- эффективность финансово-хозяйственной деятельности;
- надежность финансовой и нефинансовой отчетности;
- соблюдение применимого законодательства и локальных нормативных документов.

Основная цель ООО «ГКЗ» – превратить ресурсы (материальных, трудовых, финансовых) в конечный продукт. Целью же контроля в данном случае будет являться проверка обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство конечного продукта, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от продажи продукции (работ, услуг, купленных товаров).

Однако прежде чем приступить к выполнению указанной цели контроля учета затрат на производство продукции, необходимо произвести предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон информационной базы системы управления процессом производства и финансовых результатов в следующей последовательности.

С целью всестороннего и полного контроля составляется план учета затрат на производство продукции. Для этого выполняется перечень процедур:

- проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости;
- проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство;
- проверка учета затрат по статьям калькуляции;

На основании плана проверки составляется программа контроля. Программа представляет собой развернутый общий план с детальным перечнем содержания процедур, которые необходимы для практической реализации плана. Она является подробной инструкцией и инструментом контроля качества работы для руководителей (табл. 3.2.1).

Таблица 3.2.1 - План - Программа внутреннего контроля финансовых результатов

| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Источники информации |
|-------|---|--|
| 1 | Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости | Устав, учетная политика, схема структуры организации |
| 1.1 | Контроль правильности выбора объектов учета | Устав, учетная политика, схема структуры организации |
| 1.2 | Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости | Приказы, сметы, отчеты |
| 1.3 | Анализ учетной политики в части затрат на производство | Приказы по учетной политике |
| 2 | Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство | |
| 2.1 | Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам | Первичные документы, учетные регистры |
| 2.2 | Контроль состава расходов для целей налогообложения | Первичные документы, регистры налогового учета |
| 2.3 | Проверка документально, обоснованности каждого вида и элемента затрат | Первичные документы |
| 3 | Проверка учета затрат по статьям калькуляции | |
| 3.1 | Проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования | |
| 3.2 | Проверка учета накладных расходов и методов их списания | |

Для оценки системы внутреннего контроля ООО «ГКЗ», а также бухгалтерского учета затрат на производство продукции могут использоваться

устные опросы специалистов, производственных работников, руководящих кадров организации и проведение тестирования. Для сбора общих данных и оценки системы учета финансовых результатов целесообразно составить отдельный специальный вопросник по форме, представленной в таблице 3.2.2.

Таблица 3.2.2 – Результаты опроса персонала в ООО «ГКЗ»

| № п/п | Вопрос | Ответы | | |
|----------|--|--------|-----|------------|
| | | Да | Нет | Без ответа |
| 1 | Соблюдается ли график документооборота по учету движения материалов | + | | |
| 2 | Вовремя ли работники склада получают лимитно-заборные карты согласно установленному лимиту отпуска материалов на следующий месяц | + | | |
| 3 | Применяется ли система расхода материалов | + | | |
| 4 | Присутствуют ли получатели при перечете материальных ценностей, отпускаемых в производство | | + | |
| 5 | Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования материалов | | + | |
| 6 | Определен ли приказом руководителя круг лиц имеющих право подписи первичных учетных документов? | + | | |
| 7 | Проводятся ли обязательные инвентаризации? | + | | |
| 8 | Утвержден ли график проведения инвентаризаций? | + | | |
| 9 | Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы, материалов на складе, незавершенного производства? | + | | |
| 10 | Ограничен ли доступ к информации, содержащейся в компьютерных базах данных бухгалтерского учета? | | + | |

Продолжение Таблицы 3.2.2

| | | | | |
|----|---|---|--|---|
| 11 | Как организовано хранение документов бухгалтерского учета, обеспечивается ли сохранность бухгалтерских документов | | | + |
| 12 | Действует ли в организации ревизионная комиссия? | + | | |

Осуществление контрольных процедур проходит в разрезе элементов затрат на производство комбикормов.

При проверке элемента затрат как материальные расходы были рассмотрены первичные документы: книгу количественно-качественного учета зерна, материальный отчет, акт на очистку и сушку зерна, ведомость движения зерна, требование-накладная.

Как видно, из таблицы 3.2.2 возможны ошибки в отпуске сырья и материалов на производство. Для их выявления были подробно рассмотрены данные о списании на производство материальных ценностей.

Сопоставление количественных данных бухгалтерии о списанных ценностях с подобными данными заведующего складом отражено в таблице 3.2.3.

Таблица 3.2.3 – Результаты сравнения данных бухгалтерского учета с данными складского учета по отпуску материальных ценностей в производство в ООО «ГКЗ» за июнь 2015г.,тыс.руб.

| № п/п | Наименование материальных ценностей | Наименование, номер и дата документа | Ед. измерения | Списано по данным бухгалтерского учета | Списано по данным склада | Сумма отклонений |
|-------|-------------------------------------|--|---------------|--|--------------------------|------------------|
| 1 | Пшеница | Книга количественно-качественного учета, Распоряжение на отпуск сырья в переработку (ЗПП-109) Распоряжение и акт на очистку, сушку зерна, зернобобовых и масляничных культур, Акт на выполненные услуги по подработке зерна | кг | 453 | 453 | 0 |
| 2 | Подсолнечный жмых | | кг | 10 | 10 | 0 |
| 3 | Ячмень | | кг | 152 | 152 | 0 |

По результатам таблицы, можно сделать вывод, что расхождения между данными бухгалтерии и склада все же есть, но в целом бухгалтерия и склад регулярно данные сверяют.

Проверка затрат на оплату труда в ООО «ГКЗ» были затребованы и проверены следующие документы: расчетно-платежная ведомость, табель учета рабочего времени, акт выполненных работ. Здесь была проведена проверка возможных ошибок при расчете заработной платы.

Таблица 3.2.4 – Проверка правильности начисления заработной платы за июнь 2015г. в ООО «ГКЗ», тыс.руб.

| № п/п | Ф.И.О. | Начислено | Следует начислить | Отклонения, руб. |
|-------|---------------|-----------|-------------------|------------------|
| 1 | Иванов И.И. | 12354,00 | 12354,00 | - |
| 2 | Петров И.И. | 6230,00 | 6230,00 | - |
| 3 | Васильев С.А. | 16224,00 | 16224,00 | - |
| 4 | Волков А.Л. | 20500,00 | 20500,00 | - |
| 5 | Булдаков Д.Т. | 14660,00 | 14660,00 | - |
| 6 | Тимофеев А.А. | 15836,00 | 15836,00 | - |

Анализируя таблицу 3.2.4, делаем вывод, что в ООО «ГКЗ» при начислении заработной платы работникам ошибок допущено не было. При проверке правильности отчислений, можно сказать, что в Пенсионный фонд РФ производятся отчисления по ставке 22%, в ФСС по ставке 2,9%, в ФФОМС по ставке 5,1%, что соответствует законодательству РФ.

При проверке правильности начисления амортизации основных средств по данной организации была проанализирована ведомость начисления амортизации и состав основных средств. В результате проверки было установлено, что по данным за 2015 года на балансе ООО «Глазовский комбикормовый завод» числятся основные средства, по счетам 01.010 – производственные основные средства, 01.020 – непроизводственные основные средства, 01.070 – льготированные основные средства, по каждому объекту основных средств, которые используются в основном производстве суммы амортизационных отчислений списываются ежемесячно на затраты основного

производства. Проект документа по проверке амортизационных отчислений в ООО «ГКЗ» представлен в таблице 3.2.5.

Таблица 3.2.5 – Рабочий документ «Аудит правильности начисления амортизации по объектам основных средств»

| Наименование объекта основных средств | Дата ввода в эксплуатацию | Первоначальная стоимость, тыс.руб. | Согласно форме №ОС-1 | | Ежемесячные амортизационные отчисления согласно ведомости, тыс.руб. | Ежемесячные амортизационные отчисления по данным аудита, тыс.руб. | Отклонения, тыс.руб. |
|---------------------------------------|---------------------------|------------------------------------|----------------------|--------------------------------|---|---|----------------------|
| | | | срок, мес.с. | Ежегодная норма амортизации, % | | | |
| Дробилка ДКР-Д | 10.07.2012 | 221000 | 96 | 1,04 | 2302,08 | 2302,08 | - |
| Плющик ПЗ-2 | 10.07.2012 | 164000 | 96 | 1,04 | 1708,33 | 1708,33 | - |
| Весы ЭВУ-062 | 01.03.2012 | 60800 | 96 | 1,04 | 633,33 | 633,33 | - |

Кроме того, аналитические процедуры аудиторской проверки учета затрат были проведены и по изучению общей суммы затрат на производство продукции в целом и по основным элементам затрат (таблица 3.2.6).

Таблица 3.2.6 – Анализ затрат на производство комбикормов в ООО «ГКЗ»

| № п/п | Наименование | На 01.01.2014 | | На 01.01.2016 | | Темп роста, % | Абсолютные изменения, тыс.руб. |
|-------------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|
| | | тыс.руб. | % в общей себестоимости | тыс.руб. | % в общей себестоимости | | |
| Постоянные | | | | | | | |
| 1 | Материальные расходы | 17 907,71 | 1,22 | 23 756,74 | 0,90 | 132,66 | 5 849,03 |
| 2 | Расходы на оплату труда | 92 492,70 | 6,31 | 137 054,89 | 5,19 | 148,18 | 44 562,19 |
| 3 | Амортизация | 37 199,27 | 2,54 | 48 452,96 | 1,83 | 130,25 | 11 253,69 |
| 4 | Лизинговые платежи | 957,47 | 0,07 | 1 249,67 | 0,05 | 130,52 | 292,20 |
| 5 | Ремонт ОС | 8 866,78 | 0,61 | 17 670,35 | 0,67 | 199,29 | 8 803,57 |

Продолжение Таблицы 3.2.6

| | | | | | | | |
|------------|---|--------------|--------|--------------|--------|--------|--------------|
| 6 | Услуги связи (в т.ч. интернет, почтовые расходы) | 1 202,68 | 0,08 | 1 226,09 | 0,05 | 101,95 | 23,41 |
| 7 | Расходы на рекламу | 1 095,67 | 0,07 | 1 773,22 | 0,07 | 161,84 | 677,54 |
| 8 | Страхование | 1 301,83 | 0,09 | 1 331,87 | 0,05 | 102,31 | 30,04 |
| 9 | Налоги и сборы | 2 131,89 | 0,15 | 2 400,10 | 0,09 | 112,58 | 268,21 |
| 10 | Аренда | 5 505,31 | 0,38 | 12 540,38 | 0,47 | 227,79 | 7 035,07 |
| 12 | Операционная и внереализационная деятельность | 88 964,86 | 6,07 | 46 333,06 | 1,75 | 52,08 | -42 631,81 |
| | Всего постоянные | 277 835,27 | 18,96 | 329 001,57 | 12,46 | 118,42 | 51 166,29 |
| Переменные | | | | | | | |
| 1 | Сырьё | 1 141 486,85 | 77,89 | 2 224 624,23 | 84,23 | 194,89 | 1 083 137,38 |
| 2 | Расходы на оплату услуг ж/дороги | 16 512,98 | 1,13 | 37 816,27 | 1,43 | 229,01 | 21 303,29 |
| 3 | Электроэнергия | 12 114,41 | 0,83 | 19 213,12 | 0,73 | 158,60 | 7 098,71 |
| 4 | Газ | 4 445,36 | 0,30 | 9 182,68 | 0,35 | 206,57 | 4 737,32 |
| 5 | Автоуслуги сторонних организаций | 6 042,50 | 0,41 | 13 869,00 | 0,53 | 229,52 | 7 826,50 |
| 6 | Экспертиза образцов | 417,06 | 0,03 | 482,01 | 0,02 | 115,57 | 64,94 |
| 7 | Платежи за предельно допустимые выбросы | 199,39 | 0,0136 | 218,51 | 0,0083 | 109,58 | 19,11 |
| 8 | Ветсвидетельства | 625,91 | 0,04 | 918,00 | 0,03 | 146,67 | 292,09 |
| 9 | ГСМ | 5 902,22 | 0,40 | 5 886,97 | 0,22 | 99,74 | -15,26 |
| 10 | Услуги сторонних организаций по переработке сырья | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | Всего переменные | 1 187 746,67 | 81,04 | 2 312 210,77 | 87,54 | 194,67 | 1 124 464,10 |

Как видно из таблицы 3.2.6, затраты предприятия в 2015 году выше, чем в 2013 году. Почти по всем статьям наблюдается тенденция к росту. Уменьшение затрат произошло по операционной и внереализационной деятельности за счет уменьшения просроченной дебиторской задолженности, уменьшение расходов по оплате услуг банков.

Доля постоянных затрат в общей себестоимости продукции снижается - это положительная тенденция.

Материальные расходы увеличиваются на 19%, в частности за счет роста затрат на материалы (рост на 20%) и затрат на проведение испытаний электрооборудования (рост на 73%). Увеличиваются амортизационные отчисления, поскольку в 2014-2015гг. вводится часть объектов, смонтированных, но не введенных в 2013 году, а также новые объекты, приобретаемые и монтируемые в 2014-2015 гг. Большими темпами растут такие статьи, как: сырье и материалы (за 2013-2015гг. года увеличились на 194%), расходы на оплату услуг ж/дороги и расходы на автоуслуги сторонних организаций (выросли почти на 130%).

Приведенные аналитические процедуры учета затрат на материалах ООО «ГКЗ» позволяют оценить их влияние на себестоимость, а также сформулировать выводы о наличии или отсутствии нарушений правил ведения бухгалтерского учета. Это позволит принять правильные управленческие решения, направленные на оптимизацию затрат.

3.3 Применение методов прямого счета, «директ-костинг» и параметрического метода как методов определения себестоимости на примере ООО «Глазовский комбикормовый завод»

Для определения путей совершенствования деятельности ООО «ГКЗ» целесообразно провести исследование себестоимости с точки зрения:

- 1) методов прямого счета и директ-костинга;
- 2) параметрического метода.

Метод прямого счета применяется при определении себестоимости однородной продукции. К этой категории товаров относится комбикорм. Издержки на единицу продукции определяются путем деления общей суммы затрат на количество выработанной продукции. Все текущие затраты в денежном выражении разносятся по соответствующим статьям себестоимости в расчете на единицу производимого товара[28].

Далее необходимо рассмотреть затраты на 1 тонну выпускаемого ООО «ГКЗ» конкретного вида комбикорма. Для примера взят куриный комбикорм.

Таблица 3.3.1– Затраты на 1 тонну куриного комбикорма

| № п/п | Наименование | Затраты на 1 тн куриного комбикорма 2013 год | | Затраты на 1 тн куриного комбикорма 2014 год | | Затраты на 1 тн куриного комбикорма 2015 | | Темпы роста, % | Темпы роста, % |
|-------------------|--|--|--------------|--|--------------|--|--------------|----------------|----------------|
| | | Руб. | Уд.вес, % | Руб. | Уд.вес, % | Руб. | Уд.вес, % | | |
| Постоянные | | | | | | | | | |
| 1 | Материальные расходы | 49,57 | 1,22 | 40,00 | 1,00 | 44,40 | 0,89 | 80,7 | 111,0 |
| 2 | Расходы на оплату труда | 256,02 | 6,31 | 223,25 | 5,60 | 256,16 | 5,16 | 87,2 | 114,7 |
| 3 | Амортизация | 102,97 | 2,54 | 107,10 | 2,69 | 90,56 | 1,82 | 104,0 | 84,6 |
| 4 | Лизинг.платежи | 2,65 | 0,07 | 1,07 | 0,03 | 2,34 | 0,05 | 40,3 | 218,8 |
| 5 | Ремонт ОС | 24,54 | 0,61 | 25,47 | 0,64 | 33,03 | 0,67 | 103,8 | 129,6 |
| 6 | Услуги связи (в т.ч. интернет, почтовые расходы) | 3,33 | 0,08 | 2,15 | 0,05 | 2,29 | 0,05 | 64,6 | 106,6 |
| 7 | Расходы на рекламу | 3,03 | 0,07 | 1,39 | 0,03 | 3,31 | 0,07 | 45,9 | 237,8 |
| 8 | Страхование | 3,60 | 0,09 | 2,25 | 0,06 | 2,49 | 0,05 | 62,3 | 110,9 |
| 9 | Налоги и сборы | 5,90 | 0,15 | 4,36 | 0,11 | 4,49 | 0,09 | 73,9 | 102,9 |
| 10 | Аренда | 15,24 | 0,38 | 20,06 | 0,50 | 23,44 | 0,47 | 131,6 | 116,8 |
| 11 | Другое | 55,94 | 1,38 | 59,21 | 1,49 | 65,81 | 1,33 | 105,8 | 111,2 |
| 12 | Операционная и внеоперационная деятельность | 246,26 | 6,07 | 110,88 | 2,78 | 86,60 | 1,74 | 45,0 | 78,1 |
| | Всего постоянные | 769,06 | 18,96 | 597,19 | 14,99 | 614,91 | 12,39 | 77,7 | 103,0 |
| Переменные | | | | | | | | | |
| 1 | Сырьё | 3 159,66 | 77,89 | 3 182,46 | 79,87 | 4 157,86 | 83,78 | 100,7 | 130,6 |
| 2 | Расходы на оплату услуг ж/дороги | 45,71 | 1,13 | 72,37 | 1,82 | 70,68 | 1,42 | 158,3 | 97,7 |
| 3 | Электроэнергия | 33,53 | 0,83 | 35,43 | 0,89 | 35,91 | 0,72 | 105,6 | 101,4 |
| 4 | Газ | 12,30 | 0,30 | 13,16 | 0,33 | 17,16 | 0,35 | 107,0 | 130,4 |
| 5 | Автоуслуги стор организаций | 16,73 | 0,41 | 24,50 | 0,61 | 25,92 | 0,52 | 146,5 | 105,8 |
| 6 | Экспертиза образцов | 1,15 | 0,03 | 0,74 | 0,02 | 0,90 | 0,02 | 63,8 | 122,2 |
| 7 | Платежи за предельно допустимые выбросы | 0,55 | 0,013 6 | 0,43 | 0,010 7 | 0,41 | 0,008 2 | 77,4 | 95,6 |

Продолжение Таблицы 3.3.1

| | | | | | | | | | |
|----|---|-------------|------------|-------------|------------|-------------|------------|-------|-------|
| 8 | Ветсвидетельств а | 1,73 | 0,04 | 1,59 | 0,04 | 1,72 | 0,03 | 91,5 | 108,2 |
| 9 | ГСМ | 16,34 | 0,40 | 10,37 | 0,26 | 11,00 | 0,22 | 63,5 | 106,1 |
| 10 | Услуги сторонних организаций по переработке сырья | 0,00 | 0,00 | 0,13 | 0,003 3 | - | - | - | - |
| | Всего переменные | 3 287,71 | 81,04 | 3 341,17 | 83,85 | 4 321,56 | 87,08 | 101,6 | 129,3 |
| | Прочая деятельность | 0,00 | - | 46,24 | 1,16 | 26,38 | 0,53 | - | 57,0 |
| | Всего затрат | 4 056,77 | 100,0 0 | 3 984,60 | 100,0 0 | 4 962,84 | 100,0 0 | 98,2 | 124,6 |
| | Всего затрат без сырья | 897,10 | | 802,14 | | 804,98 | | 89,4 | 100,4 |

В результате исследования затрат на производство 1 тонны куриного комбикорма можно сделать следующие выводы:

- 1) за три анализируемых года темпы роста объемов производства куриного комбикорма составили 88%;
- 2) в результате снижения объемов производства наблюдается снижение постоянных затрат на 1 тонну куриного комбикорма. Увеличились лишь такие статьи как: расходы на рекламу, аренда и ремонт основных средств;
- 3) переменные затраты на 1 тонну куриного комбикорма с 2013-2015гг. выросли на 31,4%, в основном за счет роста расходов на сырье и материалы, расходов на электроэнергию и расходов на авто и ж/д услуги сторонних организаций.

Увеличение себестоимости продукции, во-первых, зависит от инфляции, а, во – вторых, связано с нерациональным использованием материальных, трудовых, финансовых ресурсов. Поэтому в современных условиях нехватки средств возникает необходимость мобилизации внутренних резервов в производство, что требует эффективной организации учета и контроля и любое управленческое решение и оптимизация производственных факторов, в том числе рациональное использование трудовых, материальных и финансовых ресурсов должны исходить из достоверной и полной информации. Создание надлежащей информационной базы в системе управления производством

комбикормов требует совершенствования методологии и методики производственного учета и контроля затрат, исчисления себестоимости продукции, оценки отдельных элементов затрат, потребляемых в производстве.

Для иллюстрации применения метода директ-костинга приводятся рисунки, показывающие долю постоянных, переменных и отдельных элементов переменных затрат в себестоимости 1 тонны куриного комбикорма.

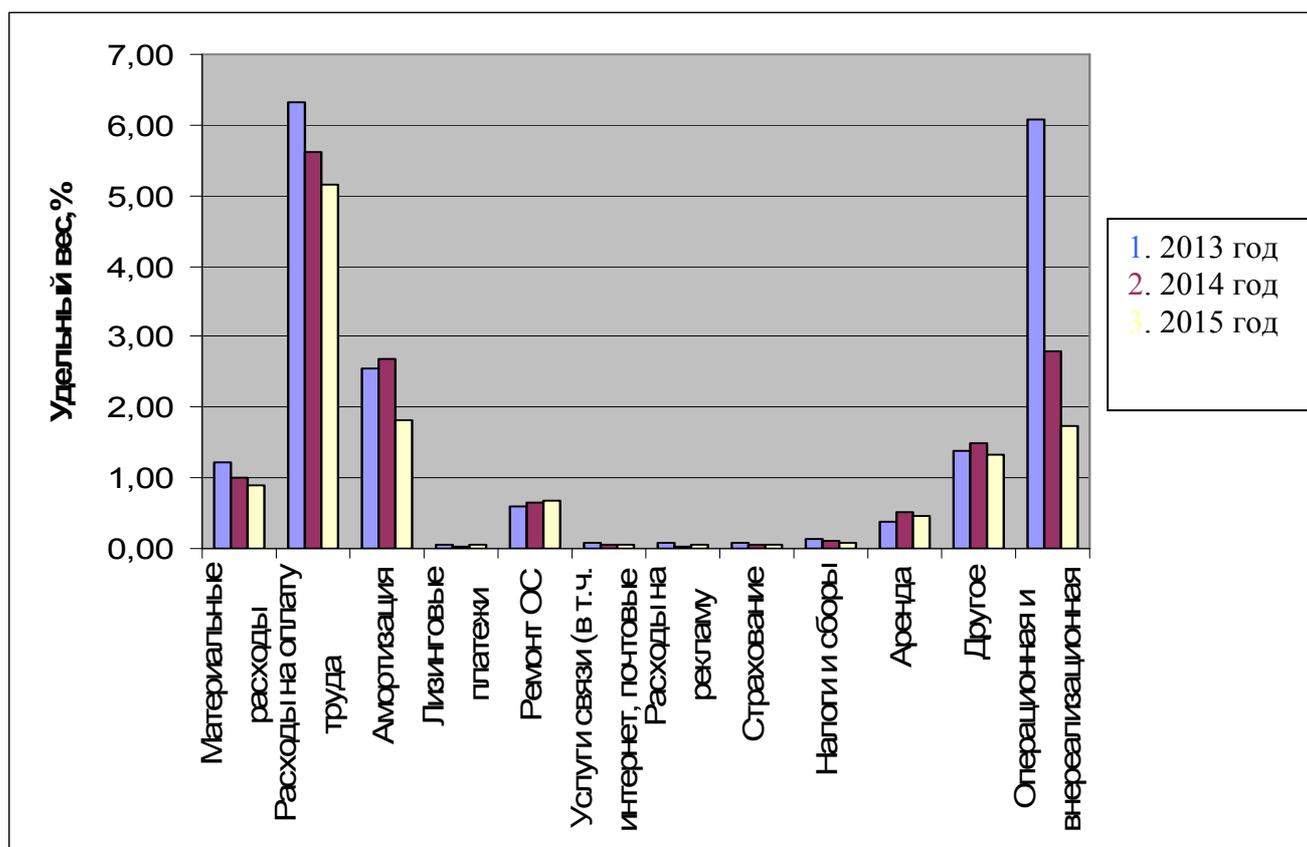


Рисунок 3.3.2 – Доля постоянных затрат в себестоимости 1 тонны куриного комбикорма

Анализируя структуру затрат на производства 1 тонны куриного комбикорма, можно сказать, что доля постоянных затрат в себестоимости 1 тонны куриного комбикорма снижается. Это можно отметить, как положительную тенденцию.

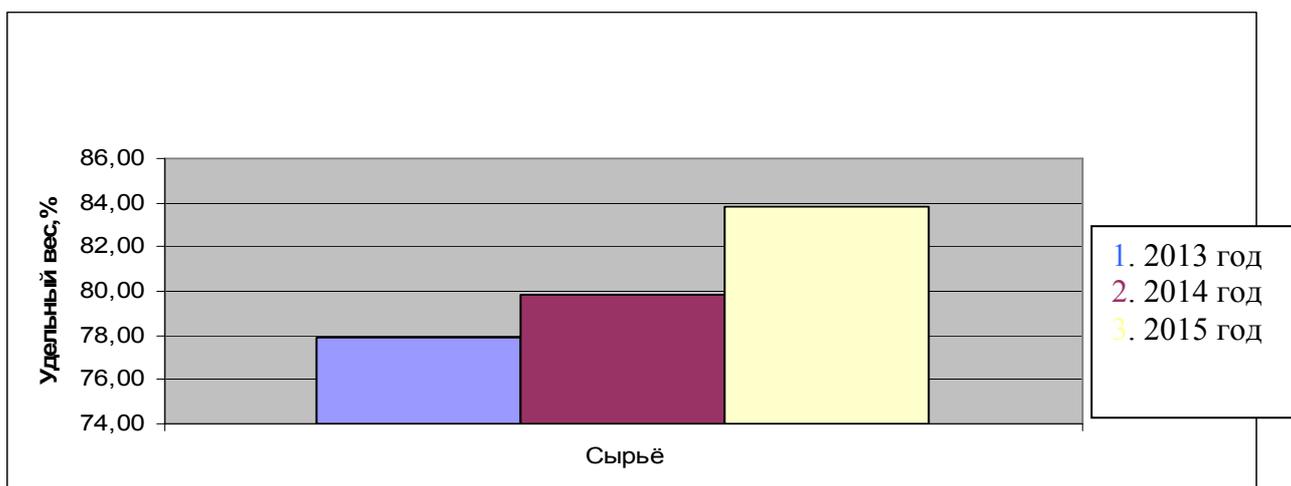


Рисунок 3.3.3 – Доля сырья и материалов в себестоимости 1 тонны куриного комбикорма

Большими темпами увеличивается доля такой статьи как сырье и материалы.

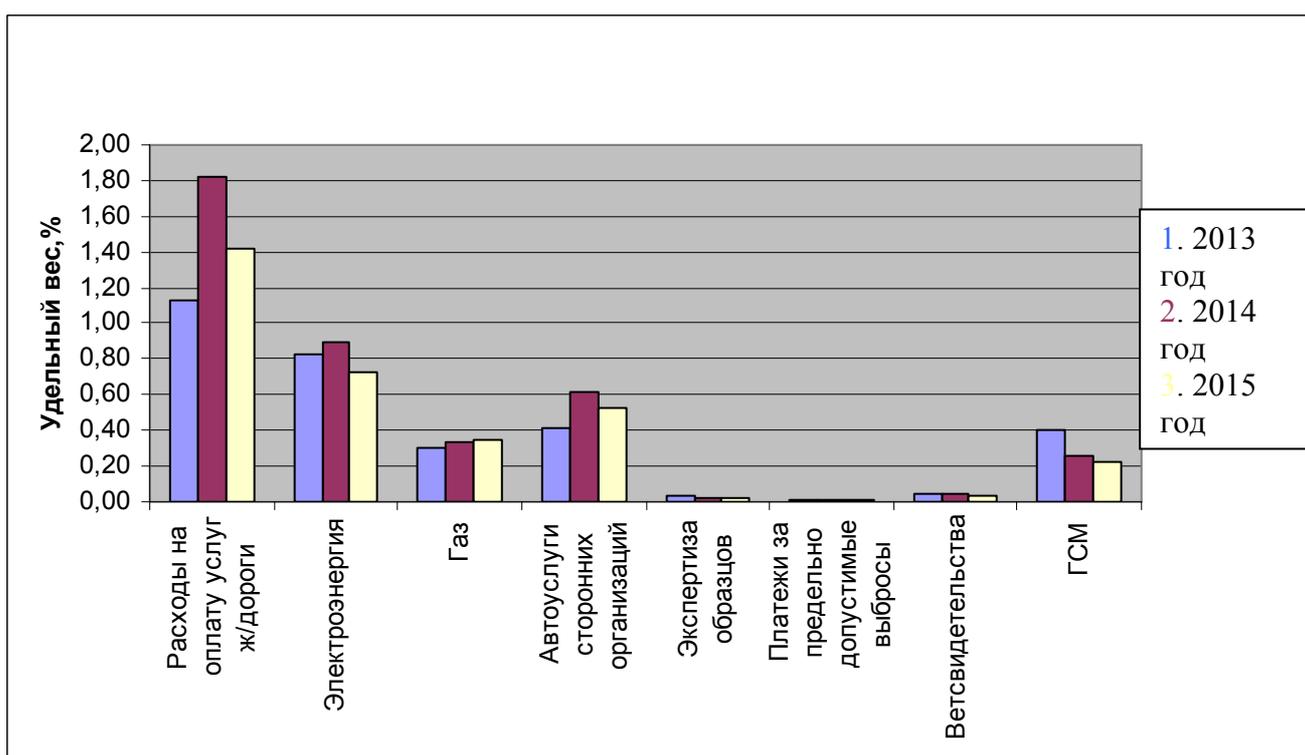


Рисунок 3.3.4 – Доля переменных затрат в себестоимости 1 тонны куриного комбикорма

Как видно из представленных выше рисунков 3.3.3 и 3.3.4 доля переменных затрат, наоборот, растет. Снижение удельного веса наблюдается по таким статьям, как: платежи за предельно допустимые выбросы, расходы за

горюче-смазочные материалы.

Преимуществом директ-костинга в том, что есть возможность установить взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью. Более наглядно данная схема представлена на рисунке 3.3.5[15].

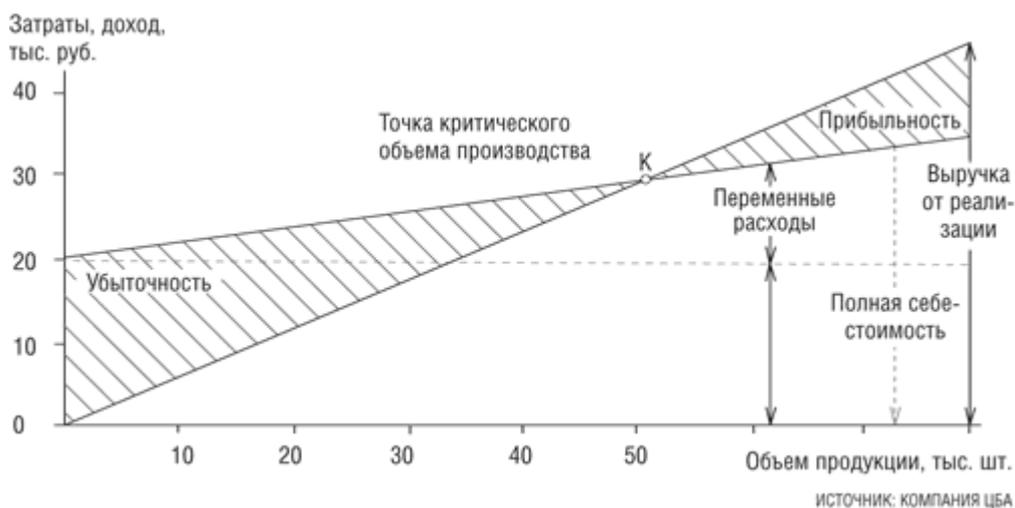


Рисунок 3.3.5 – Взаимосвязь объема производства, себестоимости и прибыли

Точка безубыточности (порог рентабельности) – это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т.е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Анализ безубыточности позволяет определить уровень диапазона безопасности, являющийся одним из показателей риска.

На рисунках 3.3.6 и 3.3.7 представлены графики точки безубыточности за 2012 г. и 2013 г.

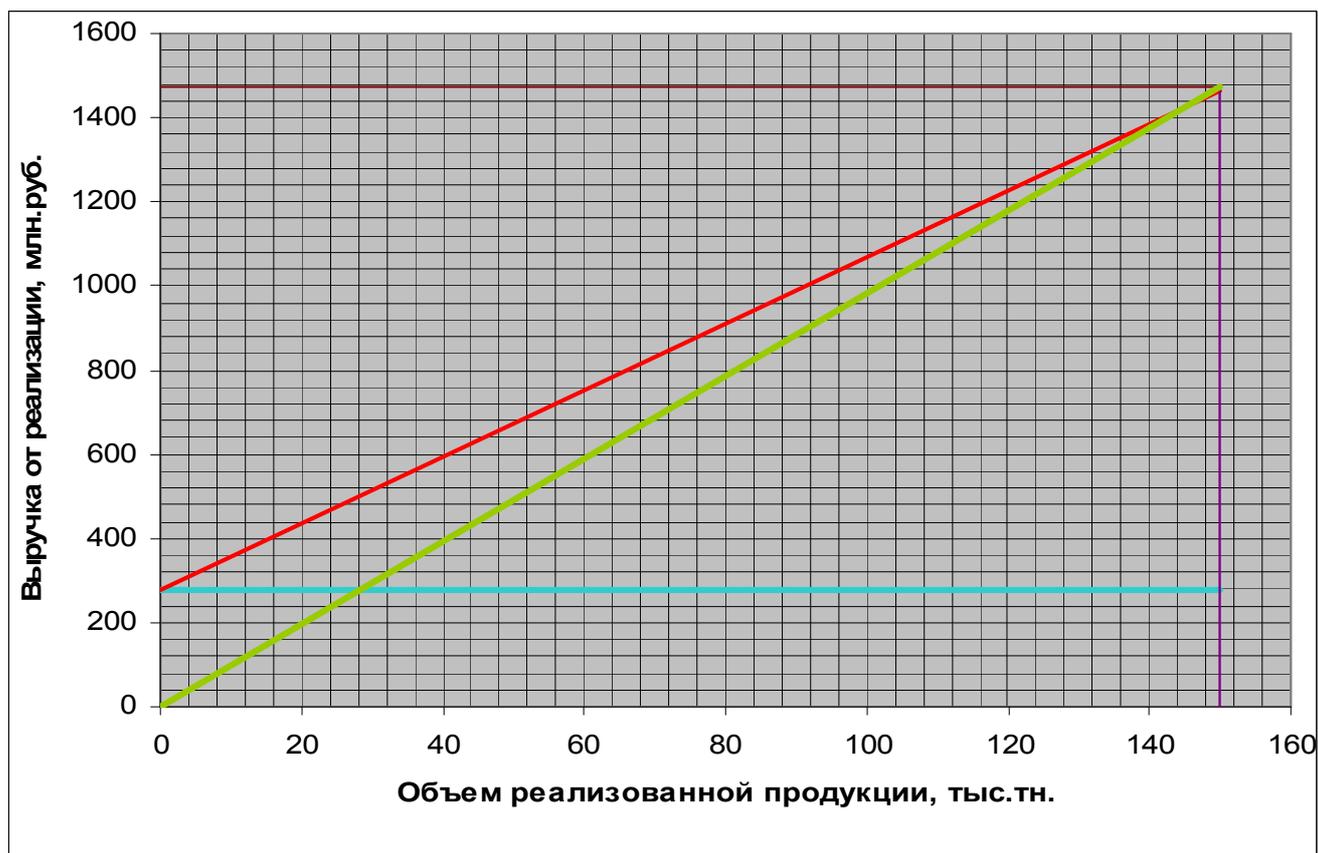


Рисунок 3.3.6 – Точка безубыточности в 2013 году

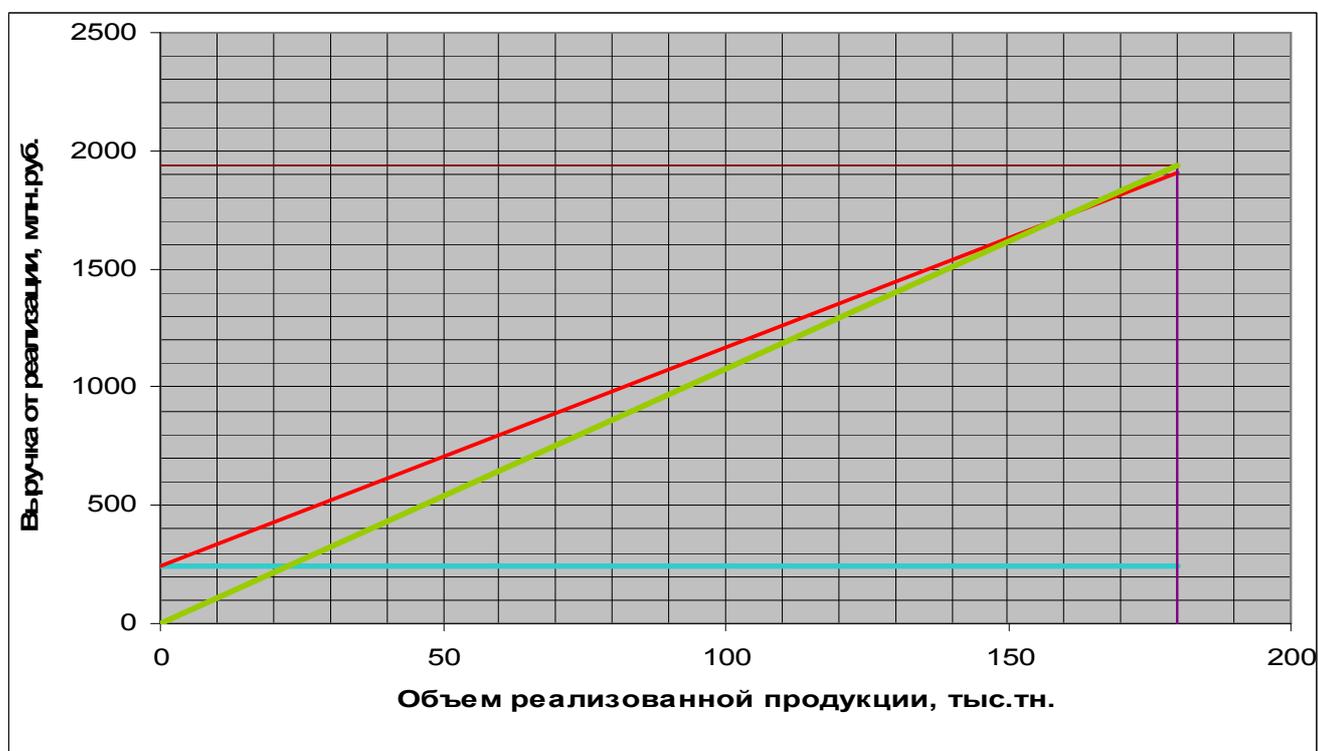


Рисунок 3.3.7 – Точка безубыточности в 2014 году

Из рисунков 3.3.6 и 3.3.7 видно, что для осуществления безубыточной

деятельности в 2013 г. предприятию необходимо производить порядка 140 тыс. тонн в год, то есть в среднем 11 675 тонн в месяц. В 2014 г. точка безубыточности составила уже 160 тыс. тонн в год.

На рост точки безубыточности повлияли как увеличение цен на сырье и материалы, рост стоимости энергоносителей и другие ремонт неожиданно вышедшего из строя оборудования.

Исследование методики прямого счета позволяет определить направления совершенствования деятельности ООО «ГКЗ» в рамках холдинга. Для этого рекомендуется провести анализ возможности применения параметрического метода определения себестоимости.

Следует отметить, что параметрические методы могут использоваться для:

- 1) Обоснования цены на новую модификацию, которая включается в параметрический ряд производимых фирмой товаров. Параметрический ряд – это группа товаров, которая однородна по конструкции и технологии изготовления, имеет одинаковое или сходное функциональное назначение и различается между собой количественным уровнем потребительских свойств.
- 2) Обоснование поправок к ценам, с учетом качества продукции партнеров[46].

Предлагается применение параметрического метода при анализе производственных отношений между ООО «ГКЗ» и ООО «Удмуртская птицефабрика». В результате реализации этих отношений устанавливается связь между увеличением себестоимости 1 тонны комбикорма для птиц и повышением качества яиц молодых кур-несушек.

Сельскохозяйственные предприятия могут изготавливать самостоятельно комбикорма при наличии у них мини-комбикормовых заводов, но эффективность этой продукции весьма низкая. Получаемая продукция характеризуется неоднородностью, наличием комков и плохим качественным составом, что в конечном итоге ухудшает продуктивность животных.

Специалисты в области кормления животных придерживаются точки зрения, что комбикормовая продукция должна изготавливаться на

специализированных предприятиях, имеющих необходимые средства для производства комбикормов. Поэтому, сельхозтоваропроизводитель, желающий получать прибыль от своей деятельности, предъявляет жёсткие требования к качеству комбикормов, главным из которых является соотношение цена – качество[45].

Глазовский комбикормовый завод проводит активную политику в области качества. Целью политики предприятия в области качества является удовлетворение существующих и ожидаемых требований потребителя. Ежеквартально осуществляется обратная связь с потребителем путем проведения письменного опроса в виде анкеты, личного интервью, участие в выставках (ярмарках), проведение встреч.

С наиболее крупными потребителями продукции ООО ГКЗ проводятся ежемесячные совещания по совместной работе. По результатам проведения совещаний составлены протоколы с принятыми решениями. Такие совещания дают возможность личной встречи руководства ООО ГКЗ по разным направлениям с потребителем, принятие взаимовыгодных решений, возможность определить пути повышения удовлетворенности наших заказчиков в части качества продукции, оценке продуктивности в результате кормления продукцией ООО ГКЗ, организации поставки и общей оценки работы с потребителем.

В результате работы с потребителями выявляются предложения и замечания по поводу качества комбикормов.

Отдельно следует кратко описать оценки ООО Удмуртской птицефабрики. Указанное предприятие часто указывает на качество комбикормов, их эффективность, высокую цену. В частности, Удмуртская птицефабрика – на несоответствие указанному в рецептах содержанию кальция. Птицефабрики также просят выделять отдельные бункеры для хранения их рецептов, что требует дополнительных капитальных затрат. По их желанию в рецепты вводятся кальций и ракушечная мука, которая значительно изнашивает оборудование, хотя ввод вместо неё извести может набрать те же

качественные показатели корма. В рецепты включается давальческое сырьё по эффективности равноценное сырью ООО ГКЗ, но выше по стоимости[39].

Минеральные вещества, кальций – эти вещества оказывают влияние на яйценоскость птицы. С каждым яйцом организм курицы теряет 2 г кальция, поэтому его недостаток необходимо восполнять. Дефицит кальция – тонкая скорлупа.[49]

Исходя из того, что Глазовский комбикормовый завод работает с предложениями своих клиентов, можно сопоставить рост затрат на производства продукции с ростом качества продукции предприятий – партнеров.

Таблица 3.3.8 – Темпы роста себестоимости куриного комбикорма ООО «ГКЗ»

| Наименование | На 01.01.2015 год | | Себестоимость, тыс.руб. | На 01.01.2016 год | | Себестоимость, тыс.руб. | На 01.01.2017 год | | Себестоимость, тыс.руб. | Тр, % | Тр, % |
|-------------------|-------------------|----------------------------------|-------------------------|-------------------|----------------------------------|-------------------------|-------------------|----------------------------------|-------------------------|-------|-------|
| | Прозвездено факт. | доля в общем объеме производства | | Прозвездено факт. | доля в общем объеме производства | | Прозвездено факт. | доля в общем объеме производства | | | |
| Куриный комбикорм | 68114 | 43,42 | 636394 | 71109 | 37,80 | 740881 | 60029 | 35,53 | 938350 | 116 | 127 |
| Свиной комбикорм | 68053 | 43,38 | 635824 | 104843 | 55,73 | 1092354 | 94824 | 56,12 | 1482253 | | |
| Комбикорм для КРС | 19113 | 12,18 | 178574 | 10862 | 5,77 | 113171 | 12028 | 7,12 | 188017 | | |
| БВМК | 1582 | 1,01 | 14781 | 1314 | 0,70 | 13691 | 2085 | 1,23 | 32592 | | |
| Итого | 156863 | 100 | 1465582 | 188128 | 100 | 1960097 | 168966 | 100 | 2641212 | | |

В таблице 3.3.9 приведена информация о качестве продукции ООО

«Удмуртская птицефабрика».

Таблица 3.3.9 – Анализ показателей качества яиц ООО «Удмуртская птицефабрика»

| Показатели ООО "Удмуртская птицефабрика" | На 01.01.2014 год | На 01.01.2015 год | На 01.01.2016 год | Тр, % | Тр, % |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|--------|--------|
| Количество купленного комбикорма, тн | 17855,12 | 21562,3 | 25645,85 | 120,76 | 118,94 |
| Яйценоскость 1 куры-несушки, шт | 291 | 313 | 321 | 107,42 | 102,72 |
| Вывод здоровых цыплят, тыс.голов | 1053 | 1356 | 1129 | 128,77 | 83,26 |
| Высшее качество яиц, тыс.шт. | 1672 | 1953 | 2344 | 117 | 120 |
| Брак яиц, тыс.шт. | 5185 | 3399 | 2298 | 66 | 68 |

Себестоимость куриного комбикорма растет большими темпами, брак яиц на птицефабрике уменьшается, высшее качество яиц и яйценоскость 1 куры-несушки растут. Взаимосвязь между этими показателями отображена на рисунке 3.3.10.

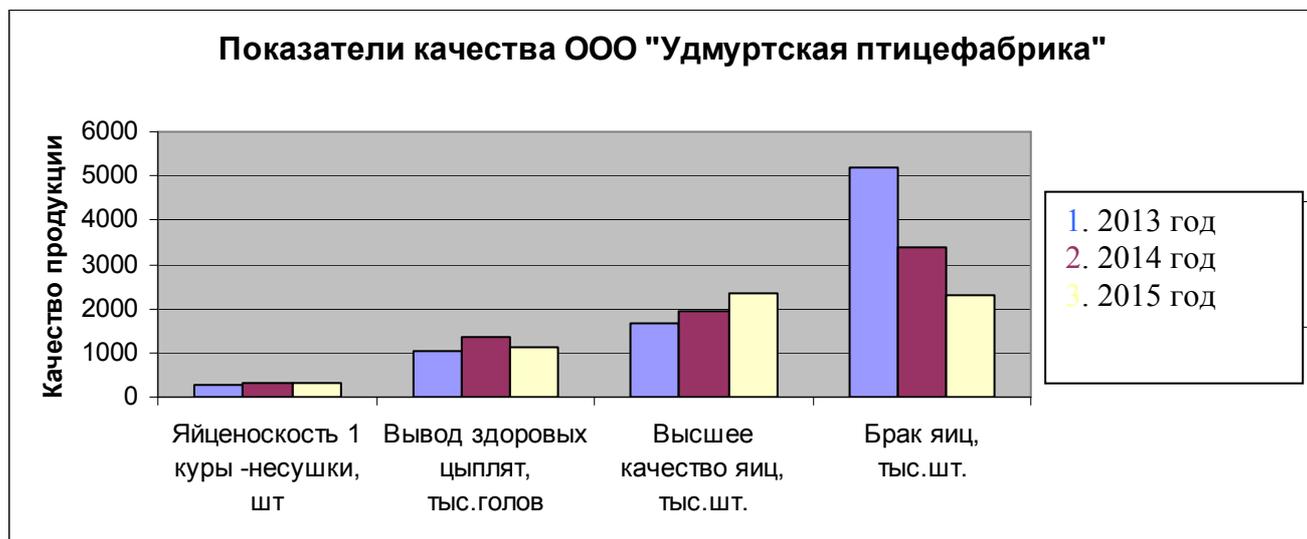


Рисунок 3.3.10– Динамика качества продукции ООО «Удмуртская птицефабрика»

Применение параметрического метода требует проведения анализа показателей таблиц 3.3.8 и 3.3.9 в совокупности.

Производство куриного комбикорма за 2014-2016гг. снизилось на 8 085 тыс.тонн., однако его себестоимость выросла на 47 %. Количество купленного комбикорма ООО «Удмуртская птицефабрика» за три анализируемых года увеличилось на 44%. Если рассматривать рост себестоимости с точки зрения параметрического метода, то можно сказать, что рост себестоимости куриного комбикорма ООО «ГКЗ» обусловлен ростом высшего качества яиц, яйценоскости 1 куры-несушки и значительным снижением брака яиц.

Таким образом, можно установить прямую зависимость между увеличением себестоимости 1 тонны куриного комбикорма и увеличению качества продукции фирмой-потребителем. Увеличению себестоимости куриного комбикорма способствовало добавление в рецепт данного комбикорма дополнительных дорогих компонентов, что с положительной стороны отразилось на качестве продукции фирмы-потребителя.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенных в ходе выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать следующие обобщенные выводы и предложения характеризующиеся признаками научной новизны и выносимые на защиту как результаты исследования по совершенствованию системы учетно-контрольного обеспечения системы управления деятельностью организаций по производству комбикормовой продукции, а также развитию учета и контроля затрат на производство комбикормовой продукции:

1) Комбикормовая промышленность в сельском хозяйстве занимает связующее место между созданием сырья и производством готовой продукции потребителю: изготовление из сырьевых элементов готовых продуктов (комбикормов) для кормления сельскохозяйственных животных и птиц. Задача комбикормовой промышленности - обеспечить животных всех видов и возрастных групп полноценным кормом.

2) На начало 2015 года над производством комбикормов в Центральном и Приволжском федеральных округах официально трудилось 529 организаций, общая их производительность составила 23 млн. тонн комбикормов, большую часть объема которого, а это 60%, выпускали предприятия Центрального и Приволжского федеральных округов.

3) Целью данной работы явилось изучение и анализ особенностей учета затрат на производство комбикормов и некоторые особенности планирования себестоимости с учетом технологического процесса, усовершенствование действующих методик учета затрат и калькулирования себестоимости.

Объектом исследования послужил ООО «Глазовский комбикормовый завод».

4) ООО «Глазовский комбикормовый завод» стабильно развивается: потенциальная емкость рынка сбыта комбикормовой продукции оценивается как достаточно высокая, рынок ненасыщен и характеризуется динамикой устойчивого роста спроса; не меняется состав аппарата управления, сохранены основные производственные кадры; у предприятия имеются постоянные

поставщики и потребители.

5) Анализируя три года можно сказать, что организация увеличивает обороты по производству комбикормов. Максимальный рост производства комбикормов достигнут при производстве свиного и куриного комбикормов. Рассматривая динамику экономических показателей ООО «ГКЗ» можно сказать, что в целом за анализируемый период ее можно назвать положительной. Однако следует обратить внимание на следующие моменты: себестоимость проданных товаров, продукции и услуг растет в одних темпах с выручкой от продажи продукции, почти по всем статьям затрат наблюдается тенденция к росту, За анализируемый период значения большинства показателей рентабельности и ликвидности уменьшались, что следует скорее рассматривать как отрицательную тенденцию.

В области контроля затрат на производство продукции проведена рационализация системы внутреннего контроля. Выдвинута общая схема методики контроля процессов производства. Разработаны план, программа и тест-вопросник для конкретного предприятия. Применяя такой аналитический обзор, тестирование и опрос, ревизор сможет с достаточной уверенностью оценить систему внутреннего контроля и решать, снизить или увеличить риск контроля, внести или нет изменения в программу контроля, увеличить или снизить количество предстоящих к проведению процедур контроля.

Также предложено внедрить в организации новых программных продуктов, работающих в сфере автоматизации работы с документами, устанавливая взаимосвязь всех подразделений.

С помощью параметрического метода в ходе исследования себестоимости и производственных отношений между ООО «ГКЗ» и ООО «Удмуртская птицефабрика», было определено, что растет себестоимость продукции ООО «ГКЗ» и в то же время повышается эффективность деятельности фирмы-партнера ООО «Удмуртская птицефабрика». В дальнейшем данный метод рекомендуется применять внутри агрохолдинга

КОМОС ГРУПП в целом, так как себестоимость отдельного предприятия растет, но эффективность деятельности всего агрохолдинга повышается.

Внедрение указанных научных результатов, полученных в ходе исследования, в практику учета затрат на производство продукции в организациях позволит повысить качество формируемой информации, более рационально осуществить проверку с меньшими затратами и большим экономическим эффектом, что приведет к принятию наиболее эффективных управленческих решений.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2015)
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (Часть вторая). Федеральный закон от 31.07.1998 года № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)
4. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете»
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина РФ от 6 октября 2008г. №106н) (в ред.06.04.2015г.)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99. №43н (в ред.08.11.2010г.)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. № 33н) (в ред.06.04.2015г.)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. (утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н) (ред.от 16.05.2016)
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (Электронный ресурс): утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ №792 от 06.06.2003г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс»
10. Информация Минфина РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»

11. Письмо Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс»
12. Алборов Р.А., Селезнева И.А., Селезнева И.П. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. – 166 с.
13. Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов. – М.: Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2003. – 230 с.
14. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. – 4-е изд., перераб. И доп. –Рстов-н/Д:Феникс.2007.-с.328-330
15. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. 3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
16. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров. – М.:Издательство Юрайт. 2013. – с.56-64
17. Воробьев И.П. Экономика организации (предприятия): курс лекций/И.П.Воробьев, Е.И.Сидорова.-Минск:Беларус.навука.2012-с.109
18. Галкин А.Ф. Теория бухгалтерского учета / А.Ф. Галкин, Н.Ф. Огийчук, Г.И. Войчук. – М.: Статистика, 1976. – 335 с.
19. Гринман Г.И. Совершенствование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Г.И. Гринман. – М.: Статистика, 1973. – 188 с.
20. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. – 7-е изд., перераб. И доп. – М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2010. – с.18-29
21. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. И доп. – М.: Издательство – торговая корпорация «Дашков и К0 », 2005. – с. 225-226
22. Кизилев А.Н., Богатая И.Н. Бухгалтерский управленческий учет. – Ростов н/Д: «Феникс», 2005. – с.100

23. Котлячков О.В. Затраты или расходы. // Перспективы развития регионов России в XXI веке: Межрегиональная науч.-практ.конф. молодых ученых-специалистов./ ФГОУ ВПО ИжГСХА. Т.П. – Ижевск: Изд-во ФГОУ ВПО ИжГСХА, 2003. – 342 с.
24. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет в организациях. – 2-е изд., перераб. И доп.-М.: Финансы и статистика. 2004. – с.397
25. Кузов, М. Управление затратами: практика, идеи, подходы / М. Кузов // Управление компанией. - 2009 - №1. – С.24-26
26. Лиликталь А.В., Влажина И.Ю. Методы учета затрат в системе управленческого учета // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2010. - №6. – С. 266-271
27. Мацкевичус И.С. Калькулирование себестоимости продукции. Исторический аспект / И.С. Мацкевичус. – Вильнюс, 1974. – 212 с.
28. Наумов В.В. Ценообразование: Учебно-методический комплекс. – М., - 2005
29. Никандрова Л.К., Гулина И.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – М.: Университетская книга, Логос, 2007. – с.78
30. Николаева С.А. Управленческий учет. М.: ИА «ИПБ-БИНФА», - 2006.-324с.
31. Нуныа О.А. Методы учета и управления затратами предприятия. // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2013. - №32 – С. 32-41.
32. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Т.2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
33. Титов В.И. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», - 2005.-305-352 с.
34. Хасанова, Ю.Г. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: конспект лекций / Ю.Г Хасанова; Бузулукский гуманитарно - технологический ин-т (филиал) ГОУ ОГУ. – Бузулук: БГТИ (филиал) ГОУ ОГУ, 2011. – 159 с

35. Хунгуреева И.П., Шабыкова Н.Э., Унгаева И.Ю.. Экономика предприятия: Учебное пособие. - Улан-Удэ, Изд-во ВСГТУ, 2004. - 240 с
36. Черненко А.Ф., черненко Н.Ю. Учет и анализ для бакалавров менеджмента: учебное пособие. –Ростов-н/Д: Феникс. 2012. – с.228-229
37. Шеремет А.Д., Е.В. Старовойтова. Бухгалтерский учет и анализ: учебник/Под общ.ред.проф. А.Д.Шеремета. –М.:ИНФРА-М,2010.-с.279
38. Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2000. –с.368
39. Зубарева О.А. Международный опыт учета затрат на производство// Бухгалтерский учет//2014//URL:<http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id>. Дата обращения: 11.04.2016г.
40. Каверина О. Д. МСФО 2 «Запасы». Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. 2012. – URL: <http://www.ipnou.ru>. Дата обращения: 11.04.2016г.
41. Каталог организаций России - List-Org//URL:<http://www.list-org.com/company/107958>. Дата обращения: 21.01.2017г.
42. Мишина Е.П. Агрофирма производит комбикорма//Учет в сельском хозяйстве//URL:<http://www.sxychet.ru/article/18615-agrofirma-proizvodit-kombikorma?ustp=W>
43. Науменко О.И. Организация управленческого и финансового учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в потребительской кооперации / автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 –бухгалтерский учет, статистика – Воронеж – 2005 .- 22с
44. Самочкин В.Н., Винокуров П.В., Тимофеева О.А. Гибкая система учета затрат при формировании бюджета промышленного предприятия // Российское предпринимательство. - 2000. - № 5
45. ООО «Глазовский комбикормовый завод» //URL: <http://www.kombikorm.ru/>. Дата обращения: 08.05.2016г.

46. Рейтинг российских производителей комбикормов // Ценовик. Сельскохозяйственное обозрение. Ежемесячный журнал для специалистов АПК. – 2016
47. Результаты хозяйственной деятельности ООО «Глазовский комбикормовый завод» // Юбилейный журнал ООО «ГКЗ». - 2012. - №1
48. Теория и практика ценообразования. Методы ценообразования // URL: <http://pricinginfo.ru/>. Дата обращения: 11.05.2016г
49. Тюлькина О. Правильное кормление куриц-несушек – залог хорошей продуктивности // FB.ru. - 2013
50. Юрьева, Н.А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2007 - №19
51. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] – режим доступа: <http://www.gks.ru/>

