

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Древнейшей и наиболее распространенной отраслью материального производства является сельское хозяйство, поскольку основное ее назначение – обеспечение населения продуктами питания. Помимо этого, сельское хозяйство является сырьевой базой для отраслей легкой и пищевой промышленности. Именно поэтому оно является приоритетной отраслью во всех развитых странах мира. Для России с ее огромной территорией и большой численностью населения, разнообразием природно-климатических условий и емким внутренним рынком проблема повышения эффективности аграрной экономики всегда стояла крайне остро. В современных условиях самофинансирования предприятий существенно возрастает роль управления финансами. Выручка предприятия, затраты, прибыль и в целом финансово-экономическое положение зависит от того, насколько эффективно предприятие управляет своими финансами.

Осуществление экономическим субъектом эффективной организации и управления невозможно без полной, объективной и оперативной информации о результатах деятельности хозяйства. Одним из ключевых индикаторов успешности финансово-хозяйственной деятельности является прибыль. Однако для принятия многих управленческих решений организациям и лицам, заинтересованным в конечных результатах деятельности предприятия, необходимо знать не только размер полученной прибыли предприятием, но и величину рентабельности.

По мере перехода России к рыночным отношениям и сближения отечественной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности в учете финансовых результатов происходят существенные изменения, однако в настоящее время они так и не нашли окончательного решения. В частности недостаточно теоретических, методологических и методических разработок по учету финансовых результатов в условиях рыночных отношений применительно к аграрной сфере.

С развитием рыночных отношений, когда стали предъявляться новые требования со стороны внешних пользователей к процессу формирования финансовых результатов о деятельности хозяйствующих субъектов, возникла проблема повышения прозрачности финансовой отчетности. Эти вопросы также остаются практически не исследованными.

Состояние изученности проблемы. Проблема формирования, анализа доходов и расходов организаций рассматривалась в трудах таких отечественных и зарубежных ученых, как Р.А. Алборов, М.И. Баканов, Ю.А. Бабаев, В. Д. Новодворский, М. В. Парушина, Г. В. Савицкая, А. Д. Шеремет и многих других. Однако позиции авторов в отношении таких категорий, как «доходы», «расходы», «финансовые результаты» и «прибыль» несколько разнятся. Требования нормативных актов в отношении бухгалтерского учета финансовых результатов содержат противоречивые предписания. Методы анализа финансовых результатов в современных условиях требуют доработки. Проблема управления финансовыми результатами обострилась в связи с переходом нашей страны на Международные стандарты финансовой отчетности.

В связи с этим, недостаточная разработанность указанных вопросов, нововведения в бухгалтерском учете обусловили выбор данной темы выпускной квалификационной работы, ее цель, задачи и последовательность проведения исследования.

Цель и задачи исследования. Целью данного дипломного проекта является изучение развития учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях.

В соответствии с поставленной целью необходимо решить следующие задачи:

- 1) исследовать теоретические аспекты таких понятий, как доходы и расходов от обычных видов деятельности и от прочих видов деятельности;
- 2) обозначить принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов, расходов;
- 3) осуществить анализ современного состояния сельского хозяйства и

финансовых результатов сельскохозяйственных организаций;

4) обозначить приоритетные направления развития учета и контроля доходов и расходов в сельском хозяйстве;

5) изучить организацию системы учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях;

6) предложить направления совершенствования бухгалтерского учета и контроля доходов, расходов от сельскохозяйственной деятельности.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Пермского края. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы функционирования учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили концепции ученых в области экономических наук, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, материалы статей периодических изданий, международных бухгалтерских стандартов.

В процессе работы использовались элементы различных методов исследования: монографический, исторический, абстрактно-логический, экспериментальный, статистический, анализ, синтез, расчетно-конструктивный.

В ходе исследования использовались общенаучные методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, наблюдения и сравнения, экономико-статистические методы сбора и обработки информации с применением стандартного пакета программ «Microsoft Word», «Microsoft Excel».

Научная новизна. В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:

– обоснованы теоретические положения, уточняющие сущность и содержание доходов и расходов;

– осуществлен анализ современного состояния сельского хозяйства и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций;

- обозначены приоритетные направления развития учета и контроля доходов и расходов в сельском хозяйстве;
- разработаны рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость исследования заключается в разработке положений и рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля доходов и расходов от сельскохозяйственной деятельности. Практическое применение полученных результатов предполагает улучшение учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях.

Объем и структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 133 страницах машинописного текста, включая 30 таблиц.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

1.1. Сущность и экономическое содержание доходов и расходов

Основной задачей организации является хозяйственная деятельность, направленная на получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов владельцев имущества организации. В процессе хозяйственной деятельности организация получает финансовый результат – прибыль или убыток.

Экономическая сущность прибыли – это одна из сложных дискуссионных проблем в современной экономической теории. Споры о её экономической природе идут уже более трех веков, однако теория прибыли все еще остается незавершенной и противоречивой, что, естественно, не может не отражаться на управлении экономикой. Прежде всего, необходимо дать определение понятию «прибыль».

Первой попыткой объяснения источника прибыли были утверждения меркантилистов (XVI-XVII вв.), о том, что прибыль возникает во внешней торговле в результате реализации товаров за границей по ценам, выше тех, по которым их приобрели.

Например, Томас Мен призывал государственную власть создавать условия для развития национального рынка, налагая ограничения на иностранную торговлю в виде высоких таможенных тарифов. По его мнению, льготные условия для экспорта товаров являлись предпосылкой притока в страну драгоценных металлов. Такое положение дел должно было способствовать обладанию не просто большим количеством золота и серебра, а большим в сравнении с другими странами, что, в свою очередь, приводило к ослаблению экономической мощи соседних государств и к усилению собственной.

Первостепенное значение в деле увеличения богатства государства придавал торговле и Иван Тихонович Посошков, которого по праву считают первым русским экономистом. Однако, он не отождествлял богатство с деньгами,

справедливо утверждая, что богата та страна, в которой богаты люди, а не государство. В связи с этим, источником богатства он считал труд и в промышленности, и в торговле, а само богатство – это обладание материальными благами, подкрепленное справедливыми законами.

В отличие от меркантилистов, представители классической политэкономии видели источник прибыли не в сфере обращения (торговли) а в сфере производства.

До XX в. в западной экономической мысли термин «прибыль» использовался в широком смысле (собственно прибыли и процент) и в узком (без включения процента). В немецкой экономической литературе для определения прибыли без процента использовался также термин «предпринимательский доход». В XX в. этот термин вытеснило понятие «прибыль», которое используется и по сей день в узком смысле этого слова.

До XX в. в западной экономической мысли отсутствовала самостоятельная теория прибыли. Ведущие экономисты того времени (А.Смит, А.Маршалл, Е. Бем - Баверк) трактовали прибыль (за вычетом процента) лишь в качестве особой платы за труд управления. И только в следующем столетии начинает формироваться самостоятельная теория прибыли. Важной работой, в которой выявляются источники формирования прибыли, было исследование американского экономиста Дж.Б.Кларка «Распределение богатства» (1899г.) В данной работе автор отошел от существовавшей ранее трактовки прибыли и искал элементы источников формирования базы прибыли.

В таком русле продолжают исследование и другие авторы. Например, В. Найт в книге «Риск, неопределенность и прибыль» определяет прибыль как вознаграждение от успешной предпринимательской деятельности, полученной при умелой оценке не только предсказуемого риска, но и непредсказуемого риска (неопределенности). Другой известный экономист Й. Шумпетер указывал в качестве источника прибыли «последовательное введение в экономический процесс технических, коммерческих и организационных инноваций». Исходя из исследований этих авторов прибыль стали трактовать как результат от гиб-

кого и адекватного ответа не непредсказуемый риск и своевременное освоение нововведений на всех решающих участках бизнеса. Прибыль стала рассматриваться как мощная созидательная сила, обеспечивающая развитие рыночной экономики.

Идеи Й. Шумпетера и Ф. Найта легли в основу теории прибыли, получив поддержку большинства экономистов. В частности, вклад в эту теорию внесли Макконел К.Р. и Брю С.Л. (работа «Экономикс: принципы, проблемы, политика») указав, что важным условием преодоления неопределенности рынка и удачных нововведений, а, следовательно, для получения прибыли, является наличие информации (коммерческая тайна, покупка-продажа информации, мобильность и адекватность ее использования). Третьим направлением развития теории прибыли явились работы Э. Чемберлена «Теория монополистической конкуренции» и Дж. Робинсон «Экономика несовершенной конкуренции» (1933г.), в которых указывалось, что в условиях монополистической конкуренции возникает возможность завышения цен и в рамках общей прибыли формируется ее дополнительная часть, на основе которой развивается монополия.

Все представители классической политэкономии проявили единство, утверждая, что прибыль - единственный, или, по крайней мере, решающий стимул предпринимательской деятельности. Представитель английской экономической мысли XIX в. А. Маршалл трактовал прибыль как ведущий мотив предпринимательской деятельности: «...Человек не захочет продолжать вести свое предприятие, если он не будет рассчитывать на то, что чистый доход от него превысит процент на капитал по текущему курсу. Такой доход называется прибылью». Несмотря на дискуссии авторов, современность концепция максимизации прибыли сохраняет ключевое значение в качестве стимула (мотива, основания) для осуществления предпринимательской деятельности.

Некоторые русские экономисты считали, что прибыль является вознаграждением за пользование капиталом как при отдаче его в ссуду, так и при использовании его самим собственником.

Авторы современности различны в тонкостях формулировки прибыли как экономической категории, но все они едины в ее основе. Отечественный экономист, автор монографии «Управление прибылью» И.А. Бланк [19, с.15] дает следующее определение прибыли, которое максимально полно отражает ее сущность. Прибыль, по его мнению, представляет собой выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности. Как экономическая категория, прибыль характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности и является показателем, который наиболее полно отражает эффективность производства, объём и качество производственной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости продукции.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденному Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н, бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с данным Положением.

Прибыль - важнейший синтетический показатель, характеризующий экономическую эффективность производства. На основе выведения прибыли организации подводят итоги своей коммерческой деятельности и определяют рентабельность производства.

По мнению В.В. Ковалева убытки предприятия свидетельствуют о неэффективности его работы и являются одним из факторов, определяющих неприменимость к предприятию принципа непрерывности деятельности. Прибыльная работа предприятия, наоборот, предопределяет его финансовое поло-

жение, высокий уровень удовлетворения потребностей его работников, гарантирует его полноту и своевременность выполнения обязательств перед финансово – кредитными системами и акционерами» [33, с. 387].

Согласно Главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации прибылью признается:

1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

Эффективность, так же как и прибыль, очень сложные экономические категории, по которым, на сегодняшний момент, не существует однозначных трактовок. Г.В. Савицкая дает вводную информацию о данных категориях, представляет классификацию прибыли. В основе всей работы положена неоклассическая теория (mainstream), что дает пищу для дальнейшего исследования данной проблематики. Рассмотрим предложенную классификацию [51, с.272]. Данная классификация довольно полная и подробная.

В качестве результата для оценки функционирования предприятия лучше всего подходит прибыль, получение которой является главной целью любого субъекта хозяйствования в условиях рыночной экономики. Для этой цели могут быть использованы различные показатели прибыли (рис. 1.1), которые можно классифицировать следующим образом.



рис. 1.1 - Показатели прибыли

Маржинальная прибыль — это разность между выручкой (нетто) и прямыми производственными затратами по реализованной продукции.

Прибыль от реализации продукции — это разность между маржинальной прибылью и постоянными затратами предприятия.

Брутто-прибыль включает финансовые результаты (до выплаты процентов и налогов) от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, прочие доходы и расходы. Характеризует общий финансовый результат, заработанный предприятием для всех заинтересованных сторон (государства, кредиторов, собственников, наемного персонала).

Прибыль до налогообложения — это результат после выплаты процентов кредиторам. Чистая прибыль — это та сумма прибыли, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты всех налогов, экономических санкций и прочих обязательных отчислений.

По характеру налогообложения различают налогооблагаемую прибыль и не облагаемую налогом (льготную) прибыль в соответствии с налоговым законодательством, которое периодически пересматривается.

По степени учета инфляционного фактора различают номинальную прибыль и реальную прибыль, скорректированную на темп инфляции в отчетном периоде.

По экономическому содержанию прибыль делится на бухгалтерскую и экономическую. Бухгалтерская прибыль определяется как разность между доходами и текущими явными затратами, отраженными в системе бухгалтерских счетов. Экономическая прибыль отличается от бухгалтерской тем, что при расчете ее величины учитывают не только явные затраты, но и неявные, не отражаемые в бухгалтерском учете (например, затраты на содержание основных средств, принадлежащих владельцу фирмы).

По характеру использования чистая прибыль подразделяется на капитализированную (нераспределенную) и потребляемую. Капитализированная прибыль — это часть чистой прибыли, которая направляется на финансирование прироста активов предприятия. Потребляемая прибыль — та ее часть, которая расходуется на выплату дивидендов акционерам предприятия.

Использование того или иного показателя прибыли для оценки эффективности работы предприятия зависит от цели анализа, а также от категории заинтересованных лиц:

- для определения безубыточного объема продаж и зоны безопасности предприятия используется маржинальная прибыль,
- для оценки уровня доходности производства отдельных видов продукции и определения коммерческой маржи — прибыль от реализации продукции до выплаты процентов и налогов,
- для оценки доходности совокупного капитала — общая сумма прибыли от всех видов деятельности до выплаты процентов и налогов,
- для оценки рентабельности собственного капитала — чистая прибыль,
- для оценки устойчивости роста предприятия — капитализированная (реинвестированная) прибыль и т.д.

Важно учитывать неодинаковую значимость того или иного показателя прибыли для разных категорий заинтересованных лиц. Для собственников

предприятия важен конечный финансовый результат — чистая прибыль, которую они могут изымать в виде дивидендов или реинвестировать с целью расширения масштабов деятельности и упрочения своих рыночных позиций. Для кредиторов размер чистой прибыли, который остается собственнику, не представляет интереса. Их больше интересует общая сумма прибыли до уплаты процентов и налогов, поскольку из нее они получают свою часть за ссуженный капитал. Государство же интересуется прибылью после уплаты процентов до вычета налогов, так как именно она служит источником поступления денег в бюджет.

Элементами, отражающими финансовые результаты организации, служат доходы и расходы. Категории «доходы» и «расходы» являются одними из важнейших не только с бухгалтерской, но и с экономической точки зрения. Именно информация о доходах и расходах организации определяет важнейший показатель ее деятельности – прибыль.

Понятия о доходах и расходах были впервые раскрыты для целей ведения бухгалтерского учета в «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России», одобренной 29 декабря 1997 г. Методическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским Советом Института профессиональных бухгалтеров.

В российском учете мы имеем такие нормативы, как Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Министерства финансов от 06 мая 1999 года № 32н, и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Министерства финансов от 06 мая 1999 года № 33н.

Чтобы наиболее глубоко понять определение «доходы» В.Д. Новодворский и Р.Л. Сабанин советуют разобраться, что подразумевается под экономическими выгодами, активами и капиталом [43, с.53-56].

Единственное определение экономических выгод в отечественной литературе есть в «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России». В ней можно встретить понятие «будущие экономические выгоды», под

которыми понимается потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств и их эквивалентов в организацию.

В статье 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете», одним из объектов бухгалтерского учета являются активы. Мы предполагаем, что активы можно отождествить с имуществом, принадлежащим организации на праве собственности. Поэтому мы считаем, что целесообразно использовать наравне с понятием «активы» термин «имущество», как это сделано в Гражданском кодексе Российской Федерации.

Именно такой подход нашел отражение в «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России», согласно которой имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Перейдем к понятию «капитал». Данное понятие является одним из самых сложных не только в бухгалтерском учете, но и во всей экономической теории. Исходя из многочисленных определений, можно сказать, что чаще всего капитал определяют как имущество организации, свободное от обязательств перед третьими лицами. Данное определение отражает лишь механизм расчета капитала, но ни в коей мере не раскрывает его сущности. И все же такой подход вполне приемлем для бухгалтера, так как перед ним ставится именно первая задача – исчисление капитала, а не вторая – раскрытие сущности.

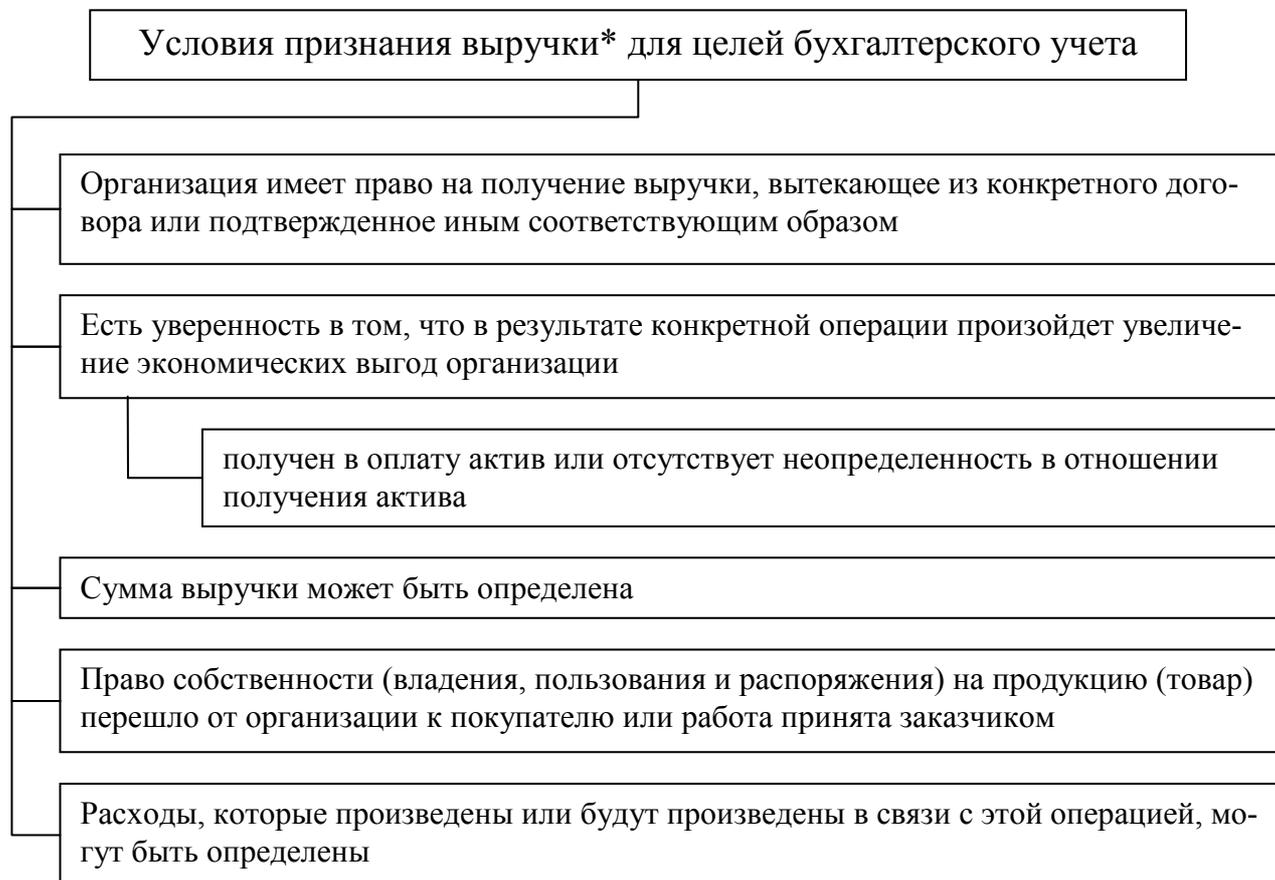
По словам Ф.И. Васькина в процессе обычной деятельности компании возникает выручка [22, с.45-48].

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности 18 выручка – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Согласно пункту 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности является выручка

от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Согласно пункту 12 указанного Положения выручка признается при наличии следующих условий (рис. 1.2):



*Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка

рис. 1.2 - Условия признания выручки для целей бухгалтерского учета

В соответствии с ПБУ 9/99 если право собственности не перешло к покупателю, то выручка не может быть признана в бухгалтерском учете.

В ПБУ 9/99 рассматривается вопрос оценки выручки. Определение величины выручки по ПБУ 9/99 опирается на статьи Гражданского кодекса Российской Федерации, отражающие положения о договоре.

Рассмотрим критерии включения расходов в отчетность по российским

стандартам бухгалтерского учета.

В российских нормативах имеется отдельное Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. В соответствии с ним 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).

Пункт 11 указанного выше Положения предусматривает признание суммы уценки отдельных видов активов в составе прочих расходов организации, однако определение, предложенное в ПБУ 10/99, не учитывает возможности признания расходом уменьшения экономических выгод вследствие не выбытия активов, а снижения их стоимости.

Факт включения в бухгалтерскую отчетность называется «признанием расхода». Расходы признаются в отчете о финансовых результатах, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшением активов.

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не

исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

В Международных стандартах финансовой отчетности доходы и расходы рассматриваются как элементы, непосредственно связанные с финансовым результатом деятельности организации. Для регламентирования учета и порядка отражения доходов используются Концептуальные основы МСФО (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) и международный стандарт МСФО 18 (IAS 18) «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, в ред. от 26.08.2015). Однако нет ни одного специального стандарта, который бы регламентировал учет и порядок отражения расходов – они прописаны отдельно. Например, оценку расходов по материалам регулирует международный стандарт МСФО 2 (IAS 2) «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, в ред. от 26.08.2015); затраты по амортизации - международный стандарт МСФО 16 (IAS 16) «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, в ред. от 11.06.2015); расходы на оплату труда - международный стандарт МСФО 19 (IAS 19) «Вознаграждения работникам» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н, в ред. от 11.06.2015).

Отличительной особенностью российских стандартов бухгалтерского учета от международных является их детализация и обязательность к исполнению.

Понятие «доходы» как один из основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности по Концептуальным основам МСФО не имеет существенных различий с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) (табл. 1.1).

В целом, доходы организации по российским и международным учетным стандартам определяются практически идентично – исходя из характера дея-

тельности организации и его операций. [47] Аналогично Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», в международном стандарте МСФО 18 «Выручка» сказано, что одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (табл. 1.2).

Таблица 1.1

Понятия «доходы» и «расходы» в Концептуальных основах МСФО и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России

Понятия	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	Концептуальные основы МСФО
«Доходы»	Доходами признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, в форме поступлений от улучшения качества активов, либо уменьшения стоимости обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.	Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, или уменьшения стоимости обязательств, которое приводит к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников.
«Расходы»	Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которое приводит к снижению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников	Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия от «истощения» активов или увеличения обязательств, которое приводит к снижению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала

Таблица 1.2

Характеристика критериев признания выручки по РСБУ и МСФО

РСБУ (ПБУ 9/99 «Доходы организации»)	МСФО (IAS 18 «Выручка»)	Примечание
1	2	3
Организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное другим способом.	Данное условие отсутствует.	-
Сумма выручки может быть определена.	Сумма выручки может быть надежно измерена.	Существенных различий нет
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.	Возникновение соответствующих экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным.	Существенных различий нет

1	2	3
Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана).	Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением актива.	Переход права собственности носит формальный характер и не всегда может быть необходимым условием перехода к покупателю всех значительных выгод и рисков.
Получение дебиторской задолженности с отсрочкой считается финансовым соглашением. Сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной процентной ставки	Дисконтирование не разрешается.	В соответствии с МСФО 18 «Выручка», оценка производится по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Кроме того, будущий платеж в случаях, когда его получение отложено, необходимо дисконтировать. В российских правилах бухгалтерского учета понятие справедливой стоимости отсутствует, как и требования о дисконтировании.

Однако есть и некоторые различия в части признания выручки. Российские учетные стандарты не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с собственностью на товары. Главное — произошел переход права собственности или нет. В отличие от этого, в Международных стандартах финансовой отчетности упор делается на экономическое содержание сделки. Хотя в большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с покупкой, совпадает с передачей прав собственности покупателю, но так бывает не всегда. Например, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения международных стандартов финансовой отчетности может быть признана предоставлением займа с залогом имущества, а не реализацией. [11]

Ключевым моментом является высота вероятности того, что товар будет выкуплен обратно.

Также, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, выручка не может быть признана, если:

- получение выручки от конкретной продажи возможно только после перепродажи товаров покупателем;

- проданные объекты подлежат установке, а она составляет значительную часть стоимости контракта, который еще не выполнен компанией. Выручка по этой сделке не признается до завершения установки;

- покупатель имеет право расторгнуть сделку. Например, если условиями контракта предусмотрен возврат товаров, но невозможно оценить его вероятность. [11]

Выручка признается постепенно в течение всего периода обслуживания, если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара.

Понятие «расходы» как один из основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности по Концептуальным основам МСФО не имеет существенных различий с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России (табл. 1.1), а критерии учета расходов по российским и международным стандартам в целом сопоставимы (табл. 1.3).

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» однозначно устанавливает необходимость разделения расходов: по обычным видам деятельности и прочие расходы. В то время как в международных стандартах финансовой отчетности лишь упоминается о наличии общепринятой практики разделения расходов.

В российских учетных стандартах подробно расписан порядок определения суммы расходов по обычной деятельности и прочих расходов, в то время как в международных стандартах отдельный, специальный стандарт отсутствует. [48]

Однако и российские, и международные учетные стандарты исходят из необходимости рассмотрения характера операций и предмета деятельности организации при определении того, являются ли те или иные расходы расходами по обычным видам деятельности или прочими. В то же время есть статьи, которые ПБУ 10/99 «Расходы организации» однозначно определяет как прочее, не учитывая их характер и причину возникновения, например расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

Характеристика расходов по РСБУ и МСФО

РСБУ (ПБУ 10/99 «Расходы организации»)	МСФО (Концептуальные основы)	Примечание
Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиям законодательства, обычаями делового оборота.	Данное условие отсутствует.	В МСФО, в отличие от РСБУ, отсутствует требование обязательного соблюдения такого критерия расходов, как наличие договора, требований законодательства или обычаев делового оборота.
Сумма расхода может быть определена.	Сумма расхода может быть надежно измерена.	Существенных различий нет
Имеется уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод.	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательств.	Существенных различий нет
Расходы признаются по принципу начисления.	Расходы признаются по принципу начисления	В МСФО в отличие РСБУ не допускается возможность признания доходов и, соответственно расходов по кассовому методу. Метод начисления при этом применяется в РСБУ с ограничениями.
Расходы должны быть обязательно подтверждены документально.	Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации.	Требование о наличии надлежащей документации, содержащееся в ПБУ 10/99, зачастую не позволяет организации своевременно учесть все операции, относящиеся к определенному периоду.

Данные положения российских стандартов бухгалтерского учета касаются оценки расходов при первоначальном признании, то есть порядка оценки затрат по приобретению материально-производственных запасов, затрат на услуги и так далее при возникновении соответствующих затрат. А в Международных стандартах финансовой отчетности оценка по разным видам затрат при их первоначальном признании, регламентируется соответствующими стандартами.

Также, в отличие от российских учетных стандартов, международные не предполагают обязательного разделения расходов в отчете о прибылях и убытках в зависимости от их функционального назначения и дают возможность выбора.

В отличие от ПБУ 10/99 «Расходы организации», Концептуальные основы МСФО накладывают достаточно жесткие ограничения на применение концепции сопоставимости, поскольку в любом случае критерием разделения активов и расходов является возможность получения будущих экономических выгод. Также международные учетные стандарты не предполагают возможности включения в состав себестоимости проданных запасов сверхнормативных расходов, накладных административных и коммерческих расходов. Эти расходы признаются немедленно в периоде их возникновения.

Таким образом, учет доходов и расходов по российским стандартам бухгалтерского учета и по Международным стандартам финансовой отчетности в целом сопоставимы, но существуют некоторые ощутимые различия, поскольку зачастую строятся на разных основополагающих принципах, теориях и целях. Расхождения между отечественной системой бухгалтерского учета и международными стандартами приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах.

1.2. Классификация доходов и расходов. Принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов и расходов

Как в Международных стандартах финансовой отчетности, так и в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на два класса: доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Рассмотрим доходы от обычных видов деятельности.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собст-

венности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Помимо доходов от обычных видов деятельности в Положении представлен список прочих доходов. (рис. 1.3)

Рассмотрим классификацию расходов по российским стандартам бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 10/99 расходы подразделяются на две группы: расходы от обычных видов деятельности фирмы и прочие.

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

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Прочие доходы

В соответствии с ПБУ 9/99 прочими доходами являются:

	поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации
	поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
	поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)
	прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)
	поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров
	проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке
	штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
	активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения
	поступления в возмещение причиненных организации убытков
	прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году
	суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности
	курсовые разницы
	сумма дооценки активов
	прочие доходы

рис. 1.3 - Прочие доходы

Прочие расходы

В соответствии с ПБУ 10/99 прочими расходами являются:

	расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации
	расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
	расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций
	расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной
	проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)
	расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями
	отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности
	штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
	возмещение причиненных организацией убытков
	убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
	суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания
	курсовые разницы
	сумма уценки активов
	перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий
	прочие расходы

рис. 1.4 - Прочие расходы

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Помимо доходов от обычных видов деятельности в ПБУ 10/99 представлен список прочих расходов. (рис. 1.4)

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Детального перечня расходов ПБУ 10/99 не дает. В пункте 8 данного Положения содержится указание на группировку расходов по элементам, наименование которых совпадает с пятью элементами затрат на производство, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Данное Положение уточняет, что «правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету».

Согласно Федерального закона от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ

«О бухгалтерском учете»: «Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Ю. А. Бабаев поясняет, что из определения бухгалтерского учета вытекают его цели – сбор, регистрация и обобщение информации о деятельности организации. [16, с.7]. В отличие от остальных видов учета бухгалтерский учет является документально обоснованным учетом; непрерывен (изо дня в день) во времени и сплошной по охвату (без всяких пропусков) всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации; применяет особые, только ему присущие способы обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.).

Бухгалтерский учет как наука состоит из трех самостоятельных частей: теории бухгалтерского учета, финансового учета и управленческого учета.

По словам Ю. А. Бабаева известные американские ученые излагают свое понимание теории бухгалтерского учета таким образом, что вся теория бухгалтерского учета – это анализ методов исчисления прибыли.

Р. А. Алборов пишет, что исходной базой бухгалтерского учета как методологической науки (счетоведения) и как практической деятельности (счетоводства) являются его основополагающие принципы. [14, с.43].

Определение термина «принцип» дано в одном из экономических словарей таким образом. Принцип - (от лат. principium начало Основа) - основное исходное положение какой либо теории, учения, науки, мировоззрения, политической организации.

По Ю. А. Бабаеву принцип - основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения. [16, с.11].

Мы согласны с мнением Р. А. Алборова по поводу того, что принципы бухгалтерского учета не должны быть постоянными, неизменными во времени.

Они, как и функции учета, не являются чем-то раз и навсегда заданным [14, с.43].

Исходя из этого, различные авторы предлагают разные трактовки и содержание принципов бухгалтерского учета. Однако, основополагающими принципами бухгалтерского учета, по нашему мнению, можно считать следующие [14, с.44]:

1. Принцип сложной организованной системы означает, что система бухгалтерского учета обладает целостной, устойчивой структурой.

2. Принцип целостности – система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами и информационным потребностям внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Принцип денежного (стоимостного) измерения – это оценка всей хозяйственной деятельности с помощью единого денежного измерителя.

4. Принцип двойственности отражения факторов хозяйственной жизни означает, что в бухгалтерском учете любой факт (явление) хозяйственной жизни отражается: на счетах путем использования двойной записи в диграфическом счетоводстве; в регистрах (книгах) по способу «расход – доход» в униграфическом счетоводстве.

5. Принцип регистрации означает, что все факты хозяйственной жизни организации должны быть зафиксированы путем составления первичных документов и регистров учета.

6. Принцип периодичности – регулярное, периодическое составление отчетности, соблюдение графика документооборота.

7. Принцип конфиденциальности – данные первичных документов и регистров бухгалтерского учета организации представляют собой коммерческую тайну, за разглашение которой предусмотрена законодательно установленная ответственность.

8. Принцип многократности преобразования информации связан с тем, что информация должна быть полезной для управления.

9. Принцип активности поведения системы – существенную роль играет в решении поставленных перед учетом задач путем воздействия на объект управления посредством коммуникационных процессов и влияния на управляющую систему. Данный принцип нацеливает бухгалтерский аппарат на повышение эффективности коммуникации информации, ее специализации и принятие участие в разработке управленческих решений.

10. Принцип адаптивности поведения системы – приспособление, адаптация учета к изменениям системы управления, новым информационным потребностям ее иерархических структурных элементов и ступеней.

11. Принцип реагирования и действенности системы учета на изменения внешней среды – обеспечение необходимой информационной базой системы управления в условиях неопределенности и риска.

12. Принцип консерватизма – соблюдение осторожности при выборе правил и форм ведения бухгалтерского учета, методических приемов оценки имущества, а также при использовании правил Международных стандартов бухгалтерской отчетности. В счетоведении этот принцип ориентирует на соблюдение преемственности, сохранении прогрессивных положений отечественной теории, методов и традиций учетной практики.

13. Принцип определения элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот принцип означает, что элементами финансовой отчетности являются: активы (ресурсы, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод); обязательства (задолженности, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов организации и уменьшения экономических выгод); капитал (оставшаяся доля собственных активов организации после вычета обязательств); доходы (это увеличение экономических выгод организации); расходы (уменьшение экономических выгод организации).

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н, содержит следующие разделы:

- I. Общие положения;
- II. Формирование учетной политики;
- III. Изменение учетной политики;
- IV. Раскрытие учетной политики.

Данное Положение устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

В учетной политике используются понятия допущения и требования (рис. 1.5), которые рассматриваются как отправные точки ведения бухгалтерского учета организации.

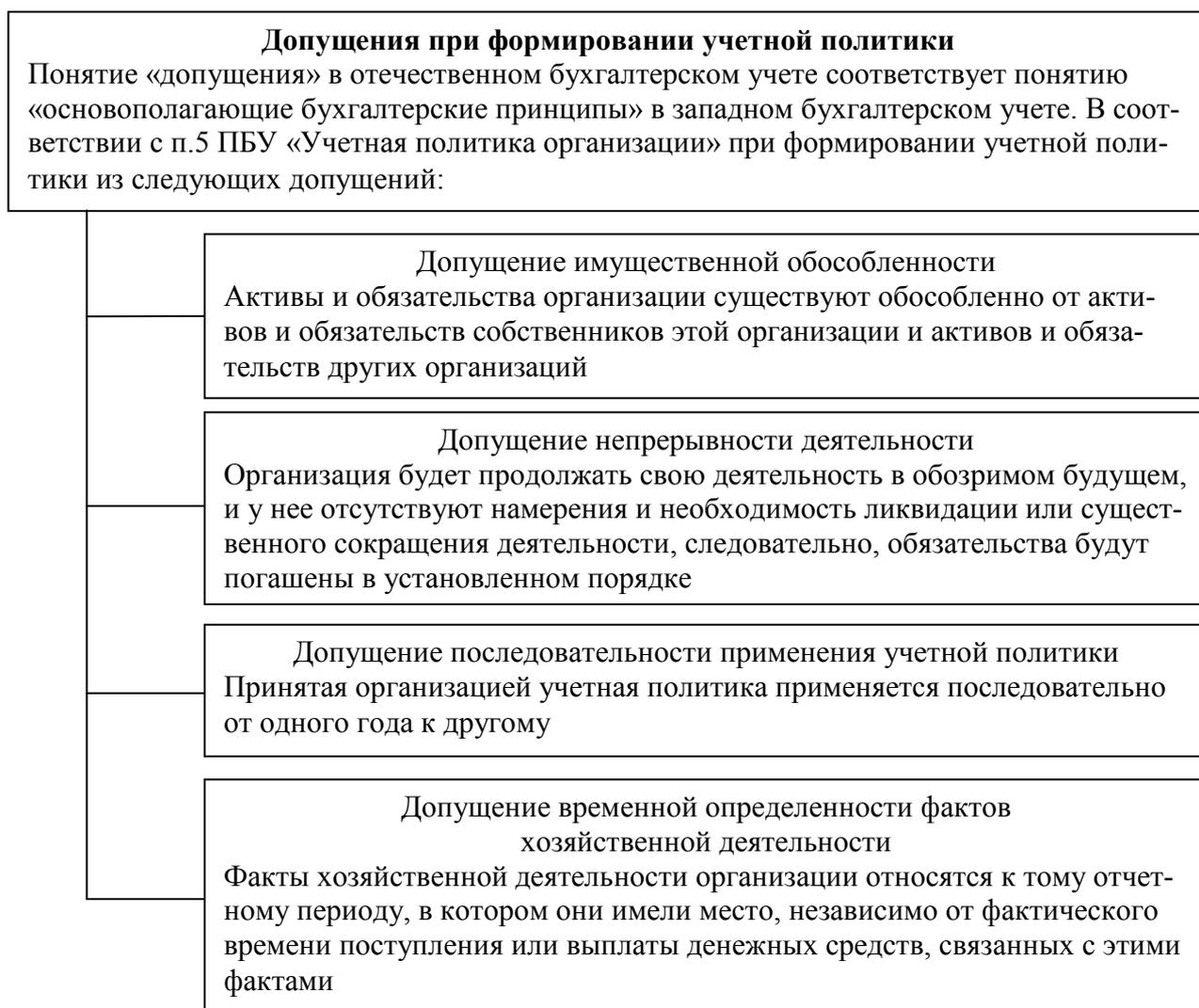


рис. 1.5 - Допущения при формировании учетной политики

В соответствии с вышеуказанным Положением, Учетная политика организации должна обеспечивать:

1. полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
2. своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
3. большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
4. отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
5. тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
6. рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

Основной задачей бухгалтерского учета доходов и расходов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности. Эта задача считается одной из самых трудных в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

Ю. А. Бабаев выделяет четыре задачи бухгалтерского учета (рис. 1.6) [16, с.9]:

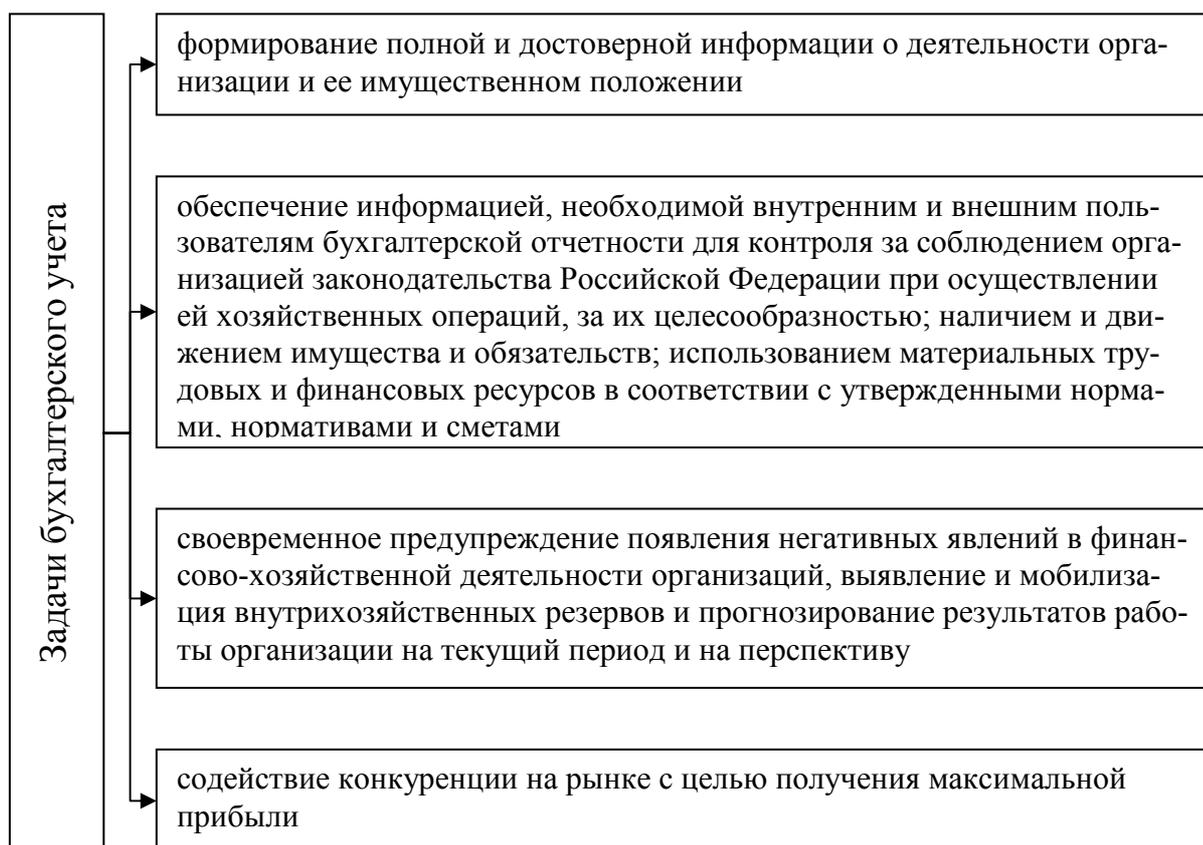


рис. 1.6 - Задачи бухгалтерского учета

1.3. Методические аспекты контроля доходов и расходов

Для успешного управления предприятием в целом и его отдельными подразделениями руководству необходима своевременная, точная и достоверная информация о расходах и доходах организации. Получить которую возможно посредством ведения управленческого учета. Управленческий учет позволяет собирать информацию о затратах на производство продукции, в частности на сельскохозяйственных предприятиях на производство продукции отрасли животноводства и растениеводства, осуществлять их планирование, анализ и контроль и по результатам принимать текущие и перспективные решения, направленные на более эффективное использование ресурсов с целью получения и увеличения прибыли.

С 1 января 2013 г. согласно ст. 19 Федерального закона от 6.12.11 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» все экономические субъекты должны осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те, которые подлежат обязательному аудиту, – также и внутренний контроль веде-

ния бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (за исключением случаев, когда руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). Решение о введении бухгалтерского учета им самим может принять руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства, соответственно в такой организации необходимо осуществлять только внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Каким образом будет организован внутренний контроль, решается в самом хозяйствующем субъекте (например, путем создания отдела внутреннего контроля, внутреннего аудита, ревизионного отдела или заключения договора со сторонней организацией). Основным принцип должен быть следующим: всем придерживаться разумности и сопоставлять трудозатраты при осуществлении контроля с полученным результатом. При построении системы внутреннего контроля необходимо использовать наиболее эффективные подходы с учетом масштабов организации и стремиться к тому, чтобы с разумными затратами (на штатных работников, консультантов, аутсорсинг и используемые программы) проводить необходимый, но достаточный объем контроля.

Основными путями увеличения прибыли считается рост выручки за счет повышения цен на реализуемую продукцию и снижение себестоимости производимой продукции за счет сокращения затрат. В рыночных условиях для сельскохозяйственного предприятия наиболее важна возможность снижения затрат и рациональное калькулирование себестоимости выпускаемой продукции. Поскольку из-за специфики производства (большая зависимость от природно-климатических условий) и социальной значимости (продукты первой необходимости: хлеб, молоко, мясо) хозяйства не могут рассчитывать на увеличение прибыли за счет роста цен на сельскохозяйственную продукцию.

Рассматривая понятия «расходы и доходы» в качестве объекта управленческого учета, следует разграничить расходы, издержки производства, затраты предприятия, себестоимость продукции и доходы.

В отечественной практике управленческого учета наибольшее распространение получили методы учета расходов:

- метод учета фактических затрат;
- нормативный метод; – система «стандарт-кост»;
- система «директ-костинг»;
- учет по центрам ответственности и местам формирования затрат.

Описание данных методов встречается в трудах В. Э. Керимова, В. Б. Ивашкевича, М. А. Вахрушиной, М. З. Пизенгольца и других [23, 30, 34,38,49,54]. Их изучение позволило сделать сравнительную характеристику и выявить достоинства и недостатки (табл. 1.7 и 1.8).

Таблица 1.7

Сравнительная характеристика методов учета затрат

№ п/п	Метод	Характеристика
1	Метод учета фактических затрат	Отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми
2	Нормативный метод	Сущность метода состоит в раздельном учете затрат по установленным нормам и отклонений от этих норм. Отклонения от норм учитываются таким образом, чтобы можно было выявить их причины, место возникновения, виновных лиц, а также влияние этих отклонений на себестоимость продукции
3	Система «стандарт-кост»	Базируется на разработке стандартов на главные виды затрат на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологии. В соответствии с этими стандартами ведется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, если они превышают стандарты
4	Система «директ-костинг»	Основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости. В данном случае себестоимость включает прямые или переменные затраты, то есть зависящие от изменений объема производства. Постоянные затраты не включаются в себестоимость, а возмещаются единой суммой из выручки. Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью образует маржинальный доход. Применение данной системы позволяет оперативно определять взаимосвязь между объемом производства, затратами, прибылью, маржинальным доходом
5	Учет по центрам ответственности и местам формирования затрат	Данная организация учета позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, обеспечить существенное повышение экономической эффективности хозяйствования

Определение достоинств и недостатков методов учета затрат

Методы	Критерии	
	Достоинства	Недостатки
Метод учета фактических затрат	Определение себестоимости производимой продукции на основе фактических затрат	Исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства
Нормативный метод	Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия, устанавливать причины отклонений в момент их возникновения. Возможен текущий учет изменений норм	Используемые нормативные базы оказываются неполными для оценки качества работы. Неверный учет отклонений фактических затрат от норм
Система «стандартизация»	Стандарты обеспечивают информацией для планирования. За все расходы сверх установленных норм должны отвечать виновные лица	Трудно составить стандарты. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты. Текущий учет изменений стандартов не ведется
Система «директ-костинг»	Себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат, постоянные расходы списываются на счета финансовых результатов. Позволяет упростить планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат	Не дает информацию о полной себестоимости. Возможно неправильное отнесение затрат на постоянные и переменные
Учет по центрам ответственности и местам формирования затрат	Позволяет закрепить ответственность за доходы и расходы за должностными лицами, что будет способствовать более эффективному управлению организации	Сложности выделения центров ответственности и мест формирования затрат

Изучение практики сельскохозяйственного производства и теоретических аспектов позволяет определить, что можно организовать несколько типов центров ответственности:

- центр расхода – подразделения контролируют затраты на содержание и функционирование центра;
- центр дохода – подразделения контролируют лимит расходов на продажу и объем выручки от продажи;
- центр прибыли – подразделения контролируют те затраты, которыми могут управлять и доходы;

– центр инвестиций – подразделения контролируют свои расходы, поступления и инвестиции.

Основная цель децентрализации управления и создания моделей центров ответственности заключается в совершенствовании хозрасчетных отношений в сельскохозяйственных организациях для эффективного управления производственной деятельностью подразделений путем постоянного соизмерения их фактических затрат с нормативными (в центрах затрат) или доходами (в центрах прибыли и инвестиций). Поэтому важным методологическим аспектом организации и внедрения указанных центров ответственности и их эффективного функционирования в условиях хозрасчетных (внутрихозяйственных рыночных) отношений является создание стройной (единой) системы управления затратами и результатами деятельности подразделений по модели «затраты – выпуск – результат» [20].

Информация о деятельности центров ответственности с целью оперативного, тактического и стратегического управления сельским хозяйством, объектами учета аналитических затрат должна охватывать технологические процессы, переделы, фазы и традиционные объекты: сельскохозяйственные культуры, группы культур, элементы и статьи затрат, смешанные объекты.

На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что для бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях есть предпосылки для его совершенствования.

В международной практике управленческого учета существуют несколько методов учета затрат:

- метод поглощения (absorption costing);
- метод учета переменных издержек (variable costing);
- учет маргинальных издержек (marginal costing);
- учет затрат по функциям (activity based costing) и др. [20].

Для сельскохозяйственных предприятий возможно использование любой из рассмотренных и зарубежных систем. Для этого руководителям необходимо понять особенности систем и суметь их использовать, поскольку идеальной

системы нет, у каждой свои достоинства и свои недостатки. Необходимо, аннулируя их негативные стороны, максимально эффективно использовать положительные и тем самым реализовывать заложенные в них преимущества.

2. АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И ПРОБЛЕМА УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1. Анализ современного состояния сельского хозяйства и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций

Сельское хозяйство является сложной системой, в которой переплетаются интересы хозяйствующих субъектов различных отраслей агропромышленного комплекса, торговли, работников отрасли, инвесторов, а также потребителей. Для сохранения устойчивости развития необходимо соблюдение баланса интересов всех его участников. Устойчивым является такое развитие сельского хозяйства, при котором обеспечиваются потребности населения страны в продуктах питания, промышленности – в сырье, отрасли сельского хозяйства – в развитии, конкурентоспособности, в продукции и товаропроизводителях.

Агропромышленный комплекс занимает важное место в народном хозяйстве Пермского края. Сельское хозяйство в регионе представлено хозяйствами таких категорий, как сельскохозяйственные организации, хозяйства населения, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели.

Взяв за основу данные Росстата, проведем анализ современного состояния сельского хозяйства Приволжского федерального округа.

Категория «сельское хозяйство» показывает данные по крупным, средним, малым сельскохозяйственным организациям и мелким подсобным хозяйствам других предприятий и организаций.

К хозяйствам населения относятся личные подсобные хозяйства, садоводческие, огороднические и дачные земельные участки и др.

Личные подсобные хозяйства - это форма сельскохозяйственного производства, осуществляемого личным трудом граждан или членов его семьи в целях удовлетворения потребностей в продовольствии и иных нуждах.

Крестьянское (фермерское) хозяйство - форма свободного предпринимательства. На основе использования находящейся в его собственности или арен-

дованной им земли и имущества фермер осуществляет производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции.

Продукция сельского хозяйства представляет собой сумму данных об объеме продукции растениеводства и животноводства всех сельхозпроизводителей, включая хозяйства индивидуального сектора (хозяйства населения, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели) в стоимостной оценке по фактически действовавшим ценам.

Продукция растениеводства включает стоимость сырых продуктов, полученных от урожая отчетного года - зерна, продукции технических культур (семян масличных культур, продукции льна и конопли, сахарной свеклы, табака и махорки и др.), картофеля, овощей и бахчевых культур, плодов и ягод, кормовых культур (кормовых корнеплодов, однолетних и многолетних сеяных трав, убранных на сено, зеленую массу и силос), семян и посадочного материала сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений, стоимость выращивания цветов и посадочного материала для декоративных целей и изменение стоимости незавершенного производства в растениеводстве (посадка и выращивание до плодоношения сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений) от начала к концу года.

По сбору зерновых культур и овощей (табл. 2.1) за последний исследуемый 2013 год, первое место занимает Саратовская область.

Наибольшая положительная разница в сборе урожая наблюдается в 2011 году, что связано с наилучшими климатическими условиями.

Из всех рассматриваемых нами в таблице основных продуктов растениеводства, сбор зерновых культур преобладает над другой продукцией.

Данные по Пермскому краю в 2013 году по сравнению с 2011 годом показывают, что незначительный рост произошел только по сбору овощей (рост на 1%), производство картофеля уменьшилось на 18%, зерновых – на 38%.

Валовой сбор основных продуктов растениеводства в хозяйствах всех категорий по регионам Приволжского федерального округа (тысяч тонн)

Регион	Зерновые (в весе после доработки)			Картофель			Овощи всего		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Республика Башкортостан	3003	1672	2039	1206	677	1122	338	281	357
Республика Марий Эл	290	184	158	281	327	314	184	196	178
Республика Мордовия	1035	797	849	297	322	282	86	92	85
Республика Татарстан	4868	2991	2612	1393	1376	1323	319	328	329
Удмуртская Республика	641	482	306	531	526	448	179	172	177
Чувашская Республика	555	412	396	825	901	633	175	168	141
Пермский край	444	322	275	671	610	553	234	227	236
Кировская область	736	555	420	285	279	245	112	113	107
Нижегородская область	1302	933	919	859	878	829	314	359	358
Оренбургская область	2918	1471	2049	288	247	287	230	221	216
Пензенская область	875	750	1291	555	486	543	161	181	193
Самарская область	1213	1107	1629	452	500	481	292	343	323
Саратовская область	2066	2203	3192	426	355	369	405	392	421
Ульяновская область	1298	651	903	283	231	233	121	99	100
ИТОГО	21244	14530	17038	8352	7715	7662	3150	3172	3221

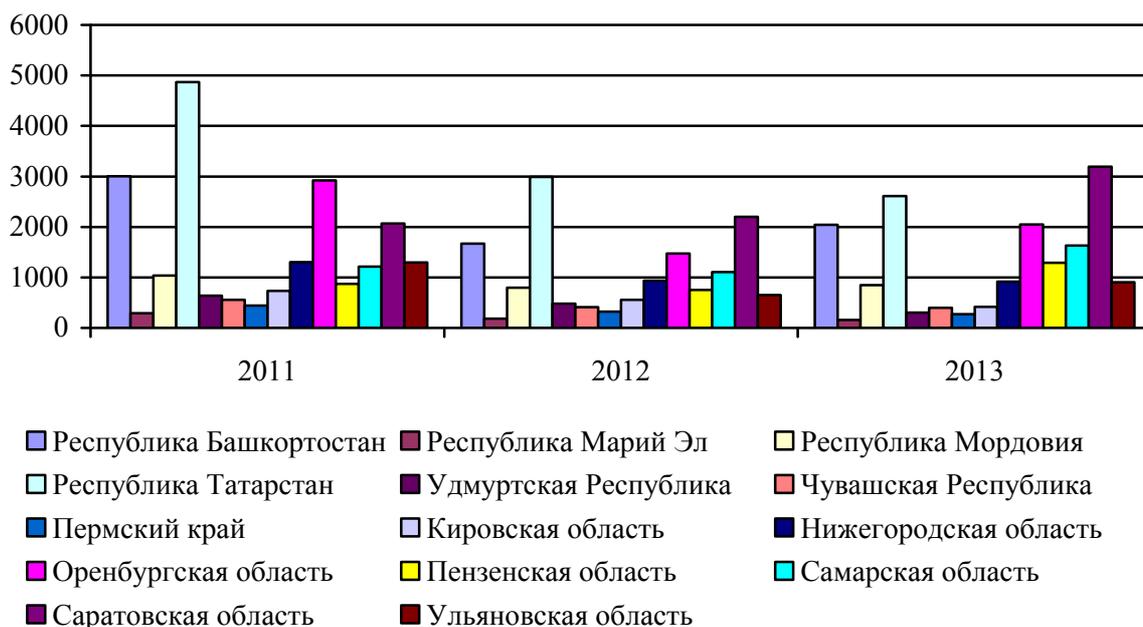


рис. 2.1 - Валовой сбор зерновых Приволжского федерального округа

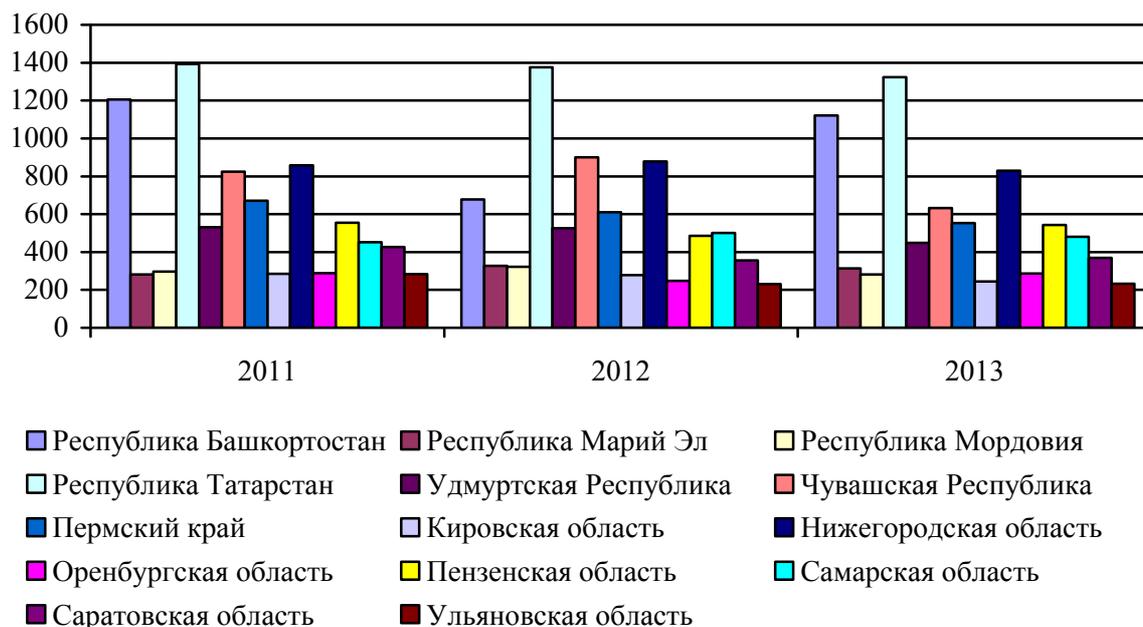


рис. 2.2 - Валовой сбор картофеля Приволжского федерального округа

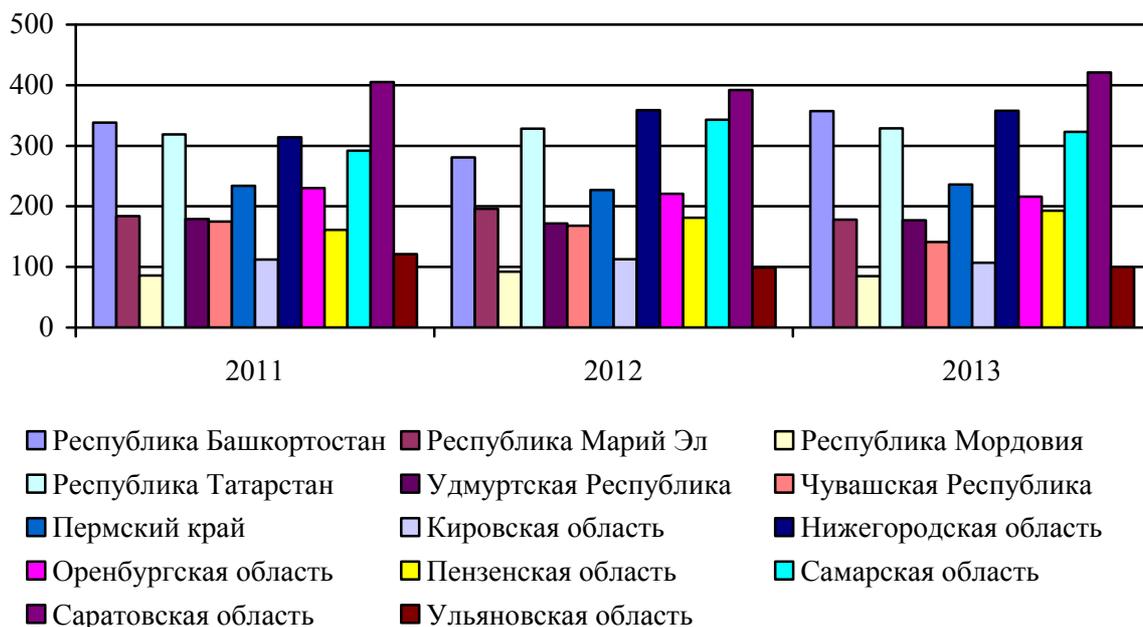


рис. 2.3 - Валовой сбор овощей Приволжского федерального округа

В следующей таблице (табл. 2.2) сведены данные по урожайности сельскохозяйственных культур в хозяйствах всех категорий по регионам Приволжского федерального округа.

**Урожайность сельскохозяйственных культур в хозяйствах
всех категорий по регионам Приволжского федерального округа**

Регион	Зерновые и зернобобовые (в весе после доработки)			Картофель			Овощи		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Республика Башкортостан	19,1	13,0	14,6	133	72	122	176	140	190
Республика Марий Эл	18,6	13,0	11,0	138	158	154	309	318	310
Республика Мордовия	23,7	19,0	22,8	126	136	129	119	128	120
Республика Татарстан	29,6	22,5	21,4	173	175	181	247	258	260
Удмуртская Республика	17,2	13,8	10,1	144	136	127	266	254	260
Чувашская Республика	23,0	19,8	17,7	171	192	171	272	323	292
Пермский край	16,3	13,0	12,9	161	142	131	309	287	302
Кировская область	21,2	17,4	14,2	141	142	132	315	332	322
Нижегородская область	21,4	17,7	18,7	138	146	153	245	301	299
Оренбургская область	12,0	8,6	9,5	146	130	155	292	295	274
Пензенская область	16,1	13,9	23,5	142	123	141	158	176	190
Самарская область	17,4	12,9	17,3	150	156	163	230	262	255
Саратовская область	12,7	10,7	15,3	158	132	146	230	219	216
Ульяновская область	22,8	14,8	19,3	122	104	104	178	142	146
ИТОГО	271,1	210,1	228,3	2043	1944	2009	3346	3435	3436

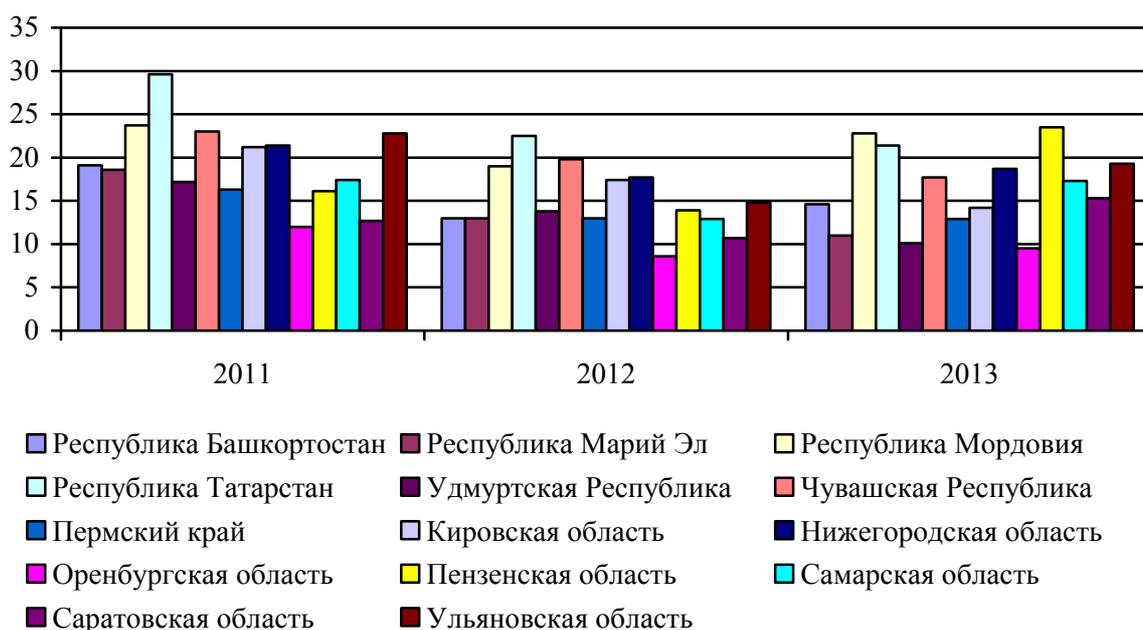


рис. 2.4 - Урожайность зерновых Приволжского федерального округа

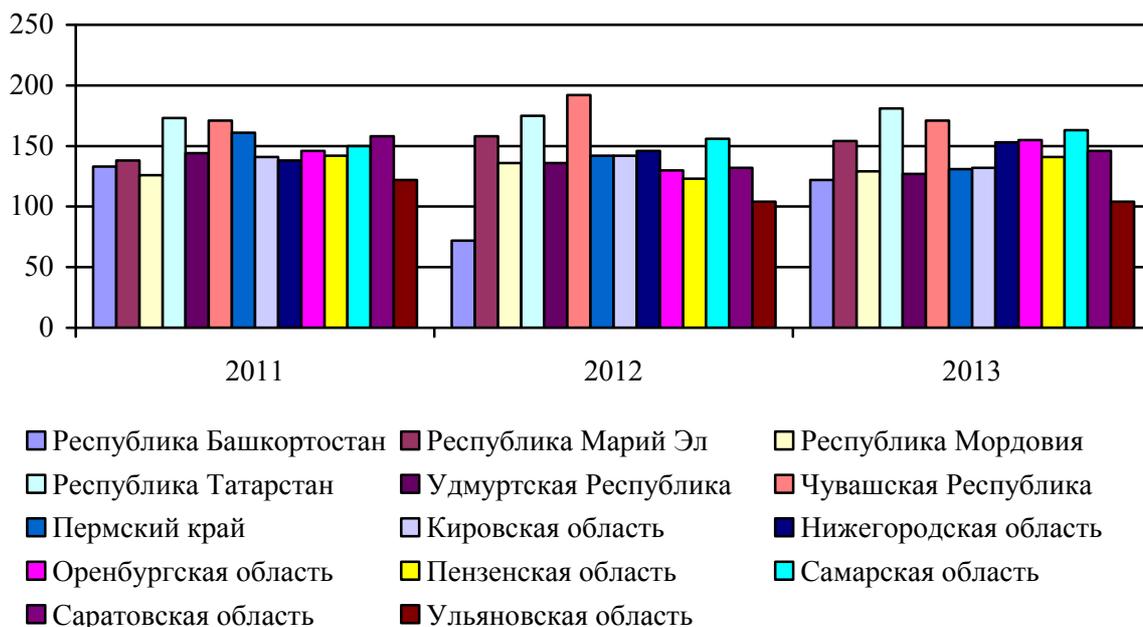


рис. 2.5 - Урожайность картофеля Приволжского федерального округа

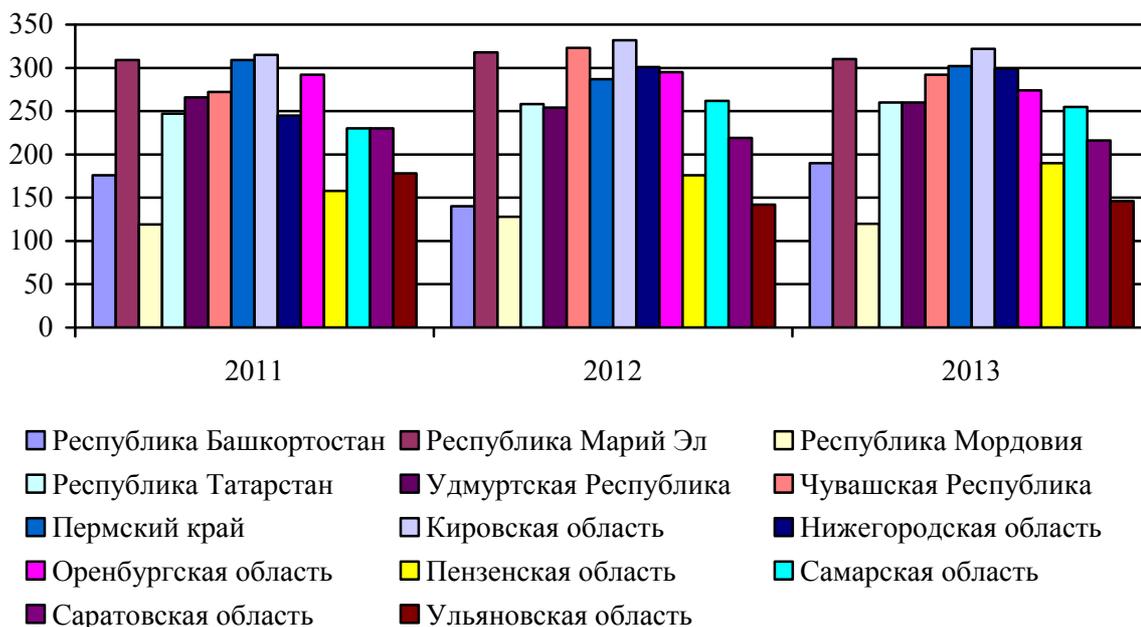


рис. 2.6 - Урожайность овощей Приволжского федерального округа

Урожайность - количество растениеводческой продукции, получаемой с единицы площади. В данном случае указаны полученные центнеры с одного гектара убранной площади.

В результате неоднородности факторов почвообразования, в том числе рельефа, почвенный покров Пермского края имеет значительную пестроту. Главной особенностью рельефа региона является барьерный эффект Уральских гор.

Ведение сельского хозяйства в рыночных условиях требует объективного прогноза результатов хозяйственной деятельности, что особенно затруднительно в растениеводстве по причине недостатка информации, непредсказуемости нерегулируемых погодных условий, годичной цикличности получения продукции и т.д. В связи с этим обостряется необходимость возможно точной оценки плодородия почв, обоснованной на единых контролируемых критериях и выраженной в натуральных показателях урожая. Так же известно, что урожай на 30 % зависит от свойств почв.

Наибольший общий сбор зерновых и картофеля в Саратовской области и Татарстане показывает, что это достигается высокой урожайностью данных культур.

В Пермском крае на период 2011 – 2013 наблюдается снижение урожайности по всем рассматриваемым культурам. Урожайность зерновых в 2013 году по сравнению с 2011 уменьшилась на 21%, урожайность картофеля снизилась на 19%, и только лишь урожайность овощей сократилась незначительно (1,7%).

В повышении урожайности земледельческих культур очень важны правильная обработка почвы на основе передовой агротехники и система земледелия.

Весенние талые и летние ливневые потоки на территории Пермского края размывают почву, образуя рытвины и овраги, и ежегодно уносят из почвы очень много органических остатков и минеральных солей, являющихся питательными веществами для растений. Поэтому особое значение приобретает борьба с почвенной эрозией, то есть с размывом почвенного горизонта, и вообще развитием оврагов. Требуется повышение плодородности путем внесения органических и минеральных удобрений, известкования.

Далее рассмотрим таблицу, характеризующую производство основных продуктов животноводства в хозяйствах всех категорий по регионам Приволжского федерального округа (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Производство основных продуктов животноводств в хозяйствах всех категорий по регионам Приволжского федерального округа

Регион	Мясо (в убойном весе), тыс.т			Молоко, тыс.т			Яйца, млн. штук		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Республика Башкортостан	229	222	229	1654	1710	1711	1192	1153	1116
Республика Марий Эл	65	90	120	201	198	194	333	324	335
Республика Мордовия	94	104	124	476	468	452	1266	1324	1329
Республика Татарстан	281	303	318	1933	1883	1712	1145	1121	1074
Удмуртская Республика	109	110	113	687	711	712	893	898	905
Чувашская Республика	69	74	67	489	458	423	324	350	338
Пермский край	81	78	76	481	485	461	978	1001	915
Кировская область	55	55	55	517	535	524	445	447	407
Нижегородская область	99	89	95	598	612	612	1287	1274	1343
Оренбургская область	131	139	136	819	829	815	1103	1134	1045
Пензенская область	122	142	162	484	411	350	344	370	356
Самарская область	93	96	103	408	419	421	196	196	165
Саратовская область	165	147	141	1016	964	826	933	907	947
Ульяновская область	47	60	54	261	268	267	457	490	398
ИТОГО	1640	1709	1793	10024	9951	9480	10896	10989	10673

Продукция животноводства включает стоимость сырых продуктов, полученных в результате выращивания и хозяйственного использования сельскохозяйственных животных и птицы (молока, шерсти, яиц и др.), стоимость реализованного скота и птицы, изменение стоимости выращивания молодняка и скота на откорме за год, стоимость продукции пчеловодства и др.

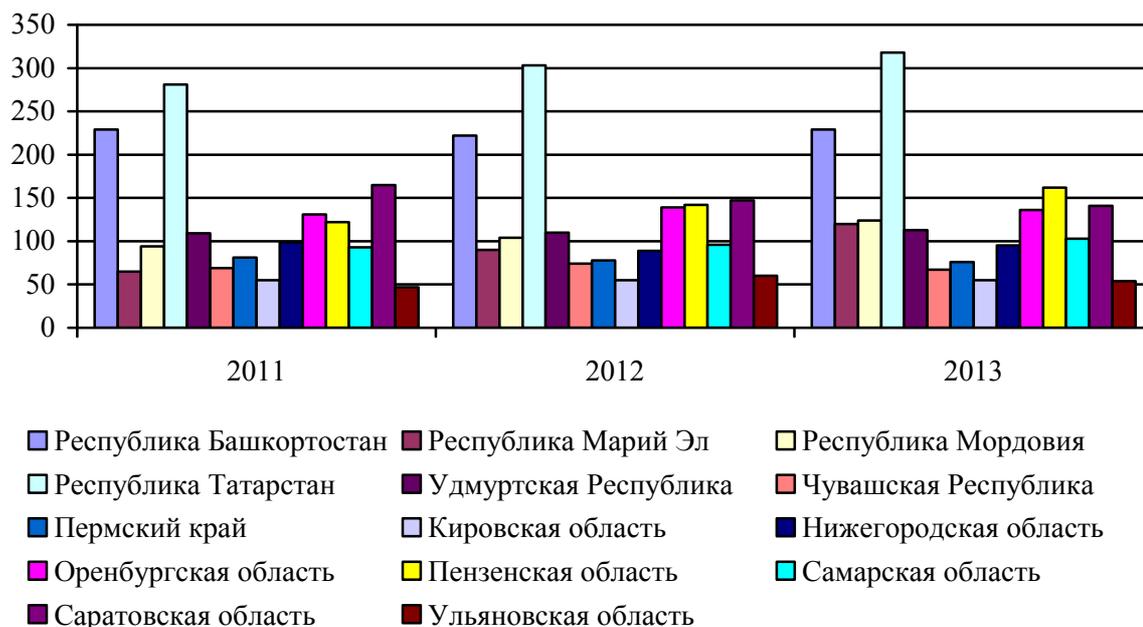


рис.2.7 - Производство мяса в убойном весе
Приволжского федерального округа

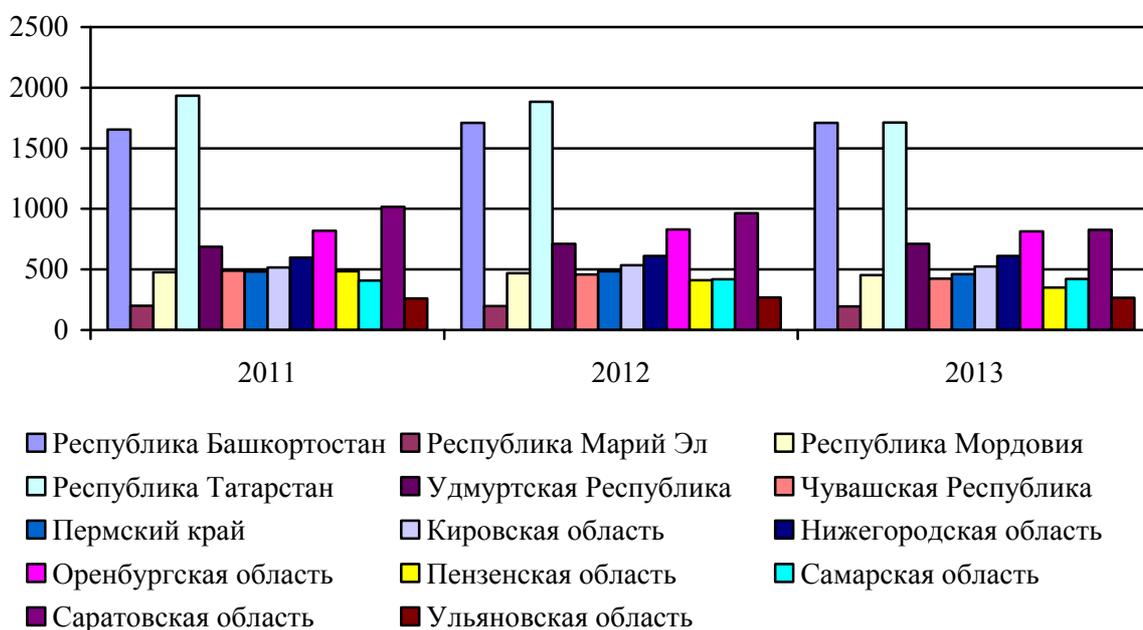


рис. 2.8 - Производство молока по регионам
Приволжского федерального округа

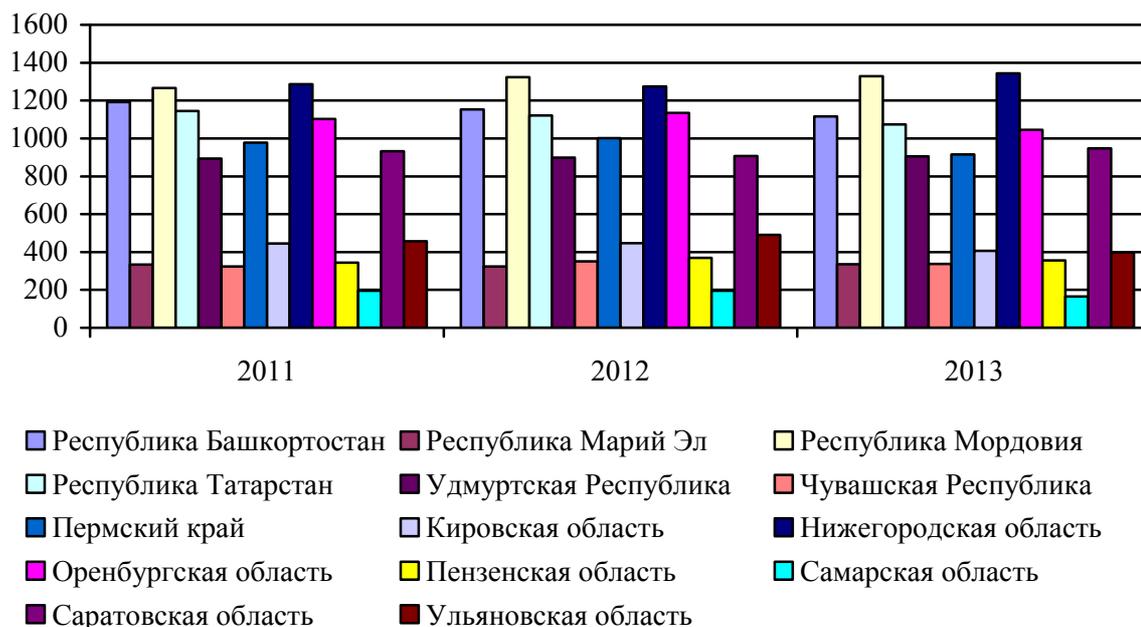


рис. 2.9 - Производство яиц по регионам
Приволжского федерального округа

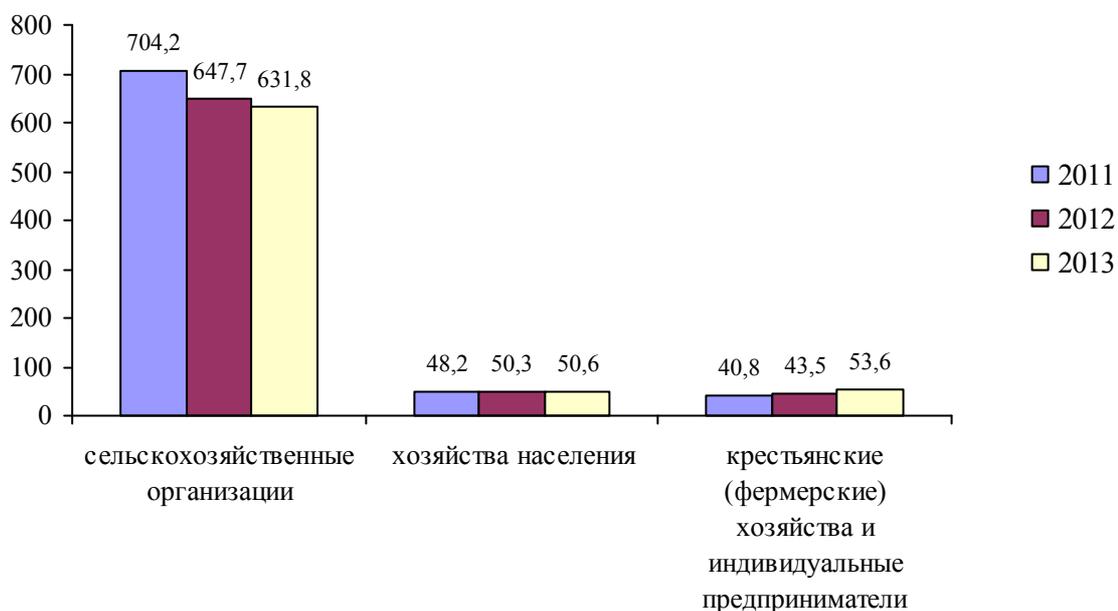
Пермский край по производству мяса (в убойном весе) по результатам 2013 года занимает только одиннадцатое место. При этом в 2013 году по сравнению с 2011 годом наблюдается снижение данного показателя на 6%. Одновременно в регионе наблюдается небольшое снижение по надоям молока (4%) и производству яиц (6%).

Из всех регионов Приволжского федерального округа лидирующие позиции практически по всем видам продукции животноводства занимают республики – Башкортостан, Татарстан.

По данным Пермстата в Пермском крае преобладают почвы подзолистого типа (около 64% от общей площади), среди которых преобладают дерново-подзолистые (38,8% от общей площади), подзолистые (22,8%) и торфянисто-подзолистые оглеенные (2,4 %). Общая площадь сельскохозяйственных угодий составляет 4,3 миллиона гектаров. В следующей таблице (табл. 2.5) рассмотрим посевные площади, возделываемые всеми категориями хозяйств.

**Посевные площади сельскохозяйственных культур
по категориям хозяйств Пермского края (тысяч гектаров)**

Год	Хозяйства всех катего- рий	из них		
		сельскохозяйственные организации	хозяйства населения	крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели
2011	793,2	704,2	48,2	40,8
2012	741,5	647,7	50,3	43,5
2013	736,0	631,8	50,6	53,6



**рис. 2.10 - Посевные площади сельскохозяйственных культур
Пермского края**

Посевные площади в течение рассматриваемых трех лет изменяются незначительно. Наиболее стабильны данные по посевным площадям хозяйств населения. В связи с поддержкой малого предпринимательства в России к 2013 году посевные площади крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей увеличились на 31%.

Рассмотрим следующую таблицу (табл. 2.6), которая показывает объем продукции сельского хозяйства, полученной хозяйствами всех категорий.

Продукция сельского хозяйства Пермского края

Продукция сельского хозяйства, млн. руб.	Хозяйства всех категорий, млрд. руб.			из них								
				сельскохозяйственные организации, млрд. руб.			хозяйства населения, млрд. руб.			крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, млрд. руб.		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Продукция сельского хозяйства, в том числе:	40,6	36,0	37,7	18,1	17,7	18,2	21,6	17,4	18,4	0,8	0,9	1,1
продукция растениеводства	19,6	13,9	15,7	4,3	3,4	3,8	15,0	10,0	11,5	0,4	0,4	0,5
продукция животноводства	20,9	22,1	22,0	13,9	14,3	14,4	6,7	7,4	7,0	0,4	0,4	0,6

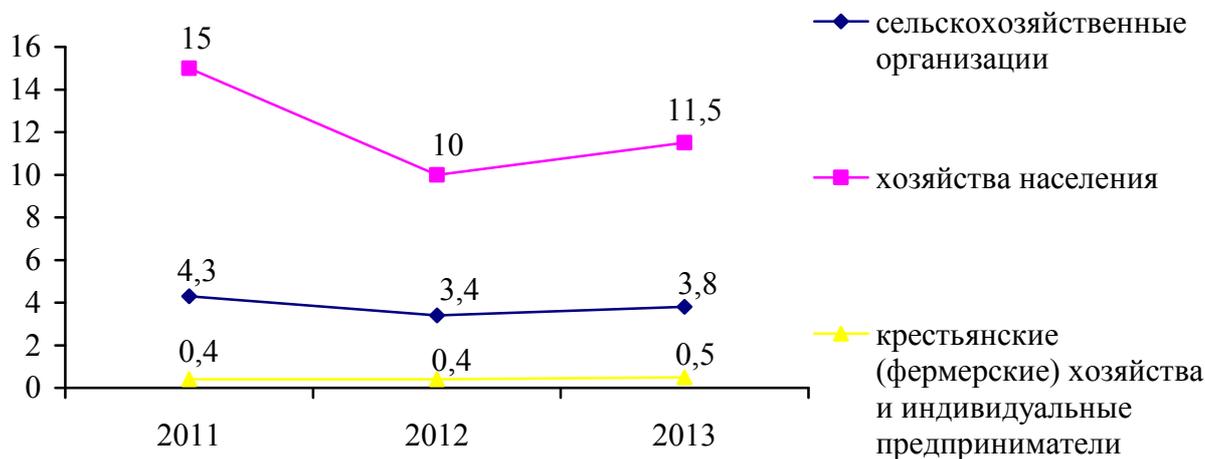


рис. 2.11 - Продукция растениеводства Пермского края

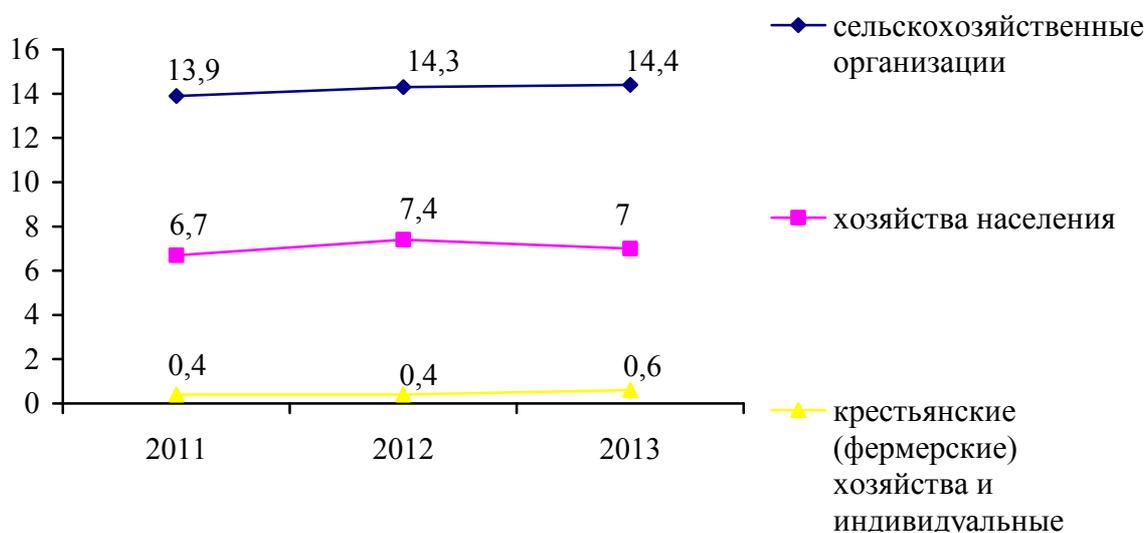


рис. 2.12 - Продукция животноводства Пермского края

Животноводство является основным направлением деятельности товаропроизводителей в Пермском крае, на его долю приходится более половины производства валовой продукции (58,4%).

Состояние отрасли определяет уровень эффективности всего агропромышленного комплекса.

Природно-климатические условия региона позволяют развивать многоотраслевое сельское хозяйство, полностью обеспечивать свои потребности в основных видах продовольствия.

Валовой сбор сельскохозяйственных культур - объём фактически произведённой (собранной) продукции сельскохозяйственных культур (табл. 2.7).

Производство зерна имеет большое значение в экономике Пермского края. Однако в связи с тем, что регион расположен в зоне рискованного земледелия, урожайность зерновых культур и объёмы производства зерна по годам остаются нестабильными.

Лидирующую позицию по сбору картофеля и овощей в исследуемый период занимает Пермский район. По валовому сбору зерна с 2011 по 2013 занимает Кунгурский район.

Рассмотрим таблицу, характеризующую отрасль животноводства (табл. 2.8).

В Пермском крае развиты традиционные отрасли животноводства: скотоводство, свиноводство и птицеводство. Овцеводство, рыбоводство, коневодство, звероводство и пчеловодство в выпуске продукции сельского хозяйства занимают незначительный удельный вес.

Развитие отрасли в 2000-2012 годах характеризует устойчивая динамика роста продуктивности сельскохозяйственных животных и объёмов производства продукции. Только лишь в 2013 году показатели стали чуть ниже предыдущего года.

**Валовой сбор сельскохозяйственной продукции
в сельскохозяйственных организациях Пермского края**

Район	зерно (в весе после доработки, ты- сяч тонн)			картофель (тысяч тонн)			овощи открытого грунта		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Александровский	-	0,0	0,0	7,7	6,9	6,4	2,5	2,5	2,4
Бардымский	4,8	3,1	1,5	38,9	31,4	29,9	8,2	8,1	8,0
Березовский	19,8	12,0	15,7	11,8	10,5	10,1	2,9	2,9	2,9
Большесосновский	14,8	12,4	8,8	12,7	11,0	9,1	6,6	6,0	5,1
Верещагинский	8,3	6,8	6,6	11,3	14,4	13,0	5,8	6,1	7,4
Горнозаводский	-	-	-	4,7	4,2	3,8	0,7	0,7	0,7
Гремячинский	-	-	-	3,1	2,7	2,5	0,5	0,5	0,4
Добрянский	0,6	0,6	0,3	19,7	18,5	17,2	6,3	6,5	6,6
Еловский	7,9	6,2	3,1	8,6	7,5	5,5	2,5	2,4	2,5
Ильинский	3,3	2,3	1,6	7,3	6,5	5,9	2,5	2,3	3,1
Карагайский	16,9	11,2	10,7	15,0	11,3	10,6	8,1	8,4	6,4
Кизеловский	-	-	-	5,2	4,6	4,2	1,0	1,0	0,9
Кишертский	8,7	6,8	7,5	14,9	13,8	12,0	6,6	6,3	6,9
Красновишерский	0,1	0,1	0,3	6,4	5,8	5,4	1,7	1,7	1,6
Краснокамский	2,1	1,5	2,0	25,2	24,3	18,5	18,9	15,2	15,9
Куединский	39,5	25,7	24,9	20,6	18,1	21,3	5,3	5,4	7,4
Кунгурский	55,1	43,3	29,9	37,0	40,6	36,2	10,9	11,7	15,4
Нытвенский	24,8	19,7	17,4	11,2	12,0	11,2	7,3	7,7	9,7
Октябрьский	14,5	8,5	5,1	18,7	22,5	20,4	5,3	5,7	7,4
Ординский	27,0	15,2	17,9	10,4	10,6	11,0	1,8	2,5	3,9
Осинский	5,5	3,5	2,0	8,4	7,5	6,8	4,9	4,8	4,6
Оханский	15,4	12,9	10,4	29,8	28,1	15,4	3,6	3,6	3,3
Очерский	13,0	12,3	9,9	8,6	7,7	6,5	4,0	4,2	5,0
Пермский	24,4	18,9	14,5	48,2	42,8	37,4	26,6	24,6	23,3
Сивинский	21,2	19,2	19,1	9,0	7,8	7,3	2,6	2,6	2,5
Соликамский	1,6	1,6	1,2	18,9	11,2	10,2	3,0	3,5	5,9
Суксунский	20,3	13,6	15,0	40,6	36,8	35,2	5,1	4,9	4,7
Уинский	5,3	4,0	2,9	7,6	6,8	7,2	3,6	3,2	3,5
Усольский	-	-	-	9,5	8,4	7,8	2,9	2,9	2,8
Чайковский	14,1	10,7	8,8	18,7	16,7	15,4	7,6	7,5	7,5
Частинский	16,1	14,8	10,2	13,1	11,4	10,4	2,3	2,3	2,2
Чердынский	0,2	0,1	0,1	9,8	8,5	7,5	2,5	2,4	2,2
Чернушинский	21,7	9,3	6,1	16,6	12,7	11,8	5,5	5,5	5,4
Чусовской	7,7	5,4	4,6	14,4	12,8	11,8	3,9	3,8	3,6
Гайнский	-	-	-	9,3	8,2	7,6	1,4	1,4	1,3
Косинский	-	-	-	3,8	3,4	3,1	2,4	2,3	2,2
Кочевский	0,3	0,4	0,4	8,4	7,4	6,9	1,9	1,9	1,8
Кудымкарский	13,9	9,9	9,4	24,7	21,8	20,1	3,0	3,0	2,9
Юрлинский	0,4	0,4	0,4	6,2	5,7	5,3	1,7	1,7	1,7
Юсьвинский	12,1	7,3	4,3	15,4	13,4	12,4	5,2	5,1	4,8

**Поголовье крупного рогатого скота в сельскохозяйственных
организациях Пермского края (на конец года, голов)**

Район	Мясо (в убойном весе), тыс.т			Молоко, тыс.т			Яйца, тыс. штук		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Александровский	0,6	0,5	0,5	1,5	1,5	1,6	150	251	143
Бардымский	1,7	1,6	1,6	8,1	8,2	8,0	791	758	719
Березовский	1,9	1,9	1,9	19,1	20,1	19,8	1431	1431	1409
Большесосновский	1,4	1,3	1,3	13,7	13,6	12,9	896	883	817
Верещагинский	1,6	1,3	1,4	24,5	25,3	25,5	684	681	682
Горнозаводский	0,5	0,3	0,2	5,0	2,8	1,8	85	87	53
Гремячинский	0,1	0,1	0,1	1,0	1,0	0,8	49	49	47
Добрянский	0,4	0,4	0,4	3,0	3,2	3,0	201	219	248
Еловский	1,0	0,8	0,9	5,6	5,6	4,7	1153	855	735
Ильинский	1,2	1,1	1,0	7,5	6,7	5,5	553	495	447
Карагайский	2,6	2,3	2,5	19,4	20,2	19,2	149180	165095	187615
Кизеловский	0,2	0,2	0,2	1,0	0,8	0,6	63	60	45
Кишертский	1,0	0,8	0,8	6,6	6,1	6,3	9344	867	799
Красновишерский	0,5	0,5	0,4	2,5	2,4	2,0	83	89	85
Краснокамский	23,0	22,8	19,0	3,4	3,7	3,5	1273	3674	7718
Куединский	3,3	3,2	3,2	31,7	31,9	30,3	1924	1913	1692
Кунгурский	8,7	8,8	7,7	42,4	45,5	43,1	584195	590230	446629
Нытвенский	1,7	1,6	1,5	23,8	24,3	24,7	1457	724	1401
Октябрьский	2,0	1,8	1,8	15,6	15,6	14,9	1302	1204	1161
Ординский	1,1	1,2	1,2	11,8	11,4	10,8	1126	1115	1022
Осинский	0,8	0,7	0,7	7,4	7,8	7,1	517	587	549
Оханский	1,0	1,0	1,0	11,9	12,0	11,7	504	495	459
Очерский	0,9	0,9	0,9	8,5	8,5	8,6	348	366	344
Пермский	39,1	38,5	40,4	34,2	31,3	27,2	37532	38928	64746
Сивинский	2,0	2,0	1,9	19,9	21,2	21,5	812	775	796
Соликамский	1,0	0,8	1,1	5,8	5,7	4,7	255	145	124
Суксунский	1,4	1,3	1,2	12,4	12,0	11,1	1390	1435	1249
Уинский	1,0	0,8	0,9	8,6	10,4	10,2	995	992	961
Усольский	0,4	0,4	0,3	1,4	1,3	1,3	95	94	87
Чайковский	4,3	4,3	4,6	10,0	10,3	10,3	171150	175838	182837
Частинский	1,2	1,3	1,4	18,3	24,3	27,5	885	891	786
Чердынский	0,7	0,7	0,6	3,1	2,8	2,4	110	107	68
Чернушинский	1,9	2,0	1,4	19,1	14,6	10,8	1442	1801	1784
Чусовской	1,3	1,2	1,1	10,5	11,2	11,8	450	579	356
Гайнский	0,4	0,4	0,3	3,1	3,0	3,0	149	302	301
Косинский	0,4	0,4	0,3	2,7	2,7	2,6	180	209	218
Кочевский	0,6	0,6	0,5	3,9	3,5	3,2	140	146	309
Кудымкарский	2,3	2,3	2,2	18,4	18,2	16,8	1507	1296	1373
Юрлинский	1,0	0,9	0,9	4,2	4,0	3,4	184	202	205
Юсьвинский	1,6	1,6	1,9	20,9	21,1	18,5	852	861	937

Ведущей отраслью животноводства является молочное скотоводство, стратегия развития которого основана на повышении продуктивности дойного стада. По показателю удоя молока от коровы с 2012 года Пермский край занимает 8 место в Приволжском федеральном округе (10 место в 2011).

Далее рассмотрим производство и реализацию основных видов сельскохозяйственной продукции, и товарность сельскохозяйственного производства по сельскохозяйственным организациям Пермского края.

Таблица 2.9

**Производство, реализация и товарность основных видов
сельскохозяйственной продукции
по сельскохозяйственным организациям Пермского края**

Продукция	Производство (тыс. тонн)			Реализация (тыс. тонн)			Товарность, в % (от общ. объема произв.)		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Зерно	424,3	303,0	258,4	99,7	112,6	64,4	23,5	37,2	24,9
Картофель	91,2	78,6	60,2	41,9	60,9	41,4	45,9	77,5	68,8
Овощи	28,5	19,0	18,0	17,4	16,2	10,9	61,1	85,3	60,6
Молоко	334,7	344,9	333,0	333,0	339,5	326,5	99,5	98,4	98,0
Яйца	945,7	965,6	876,6	907,5	923,9	836,6	96,0	95,7	95,4

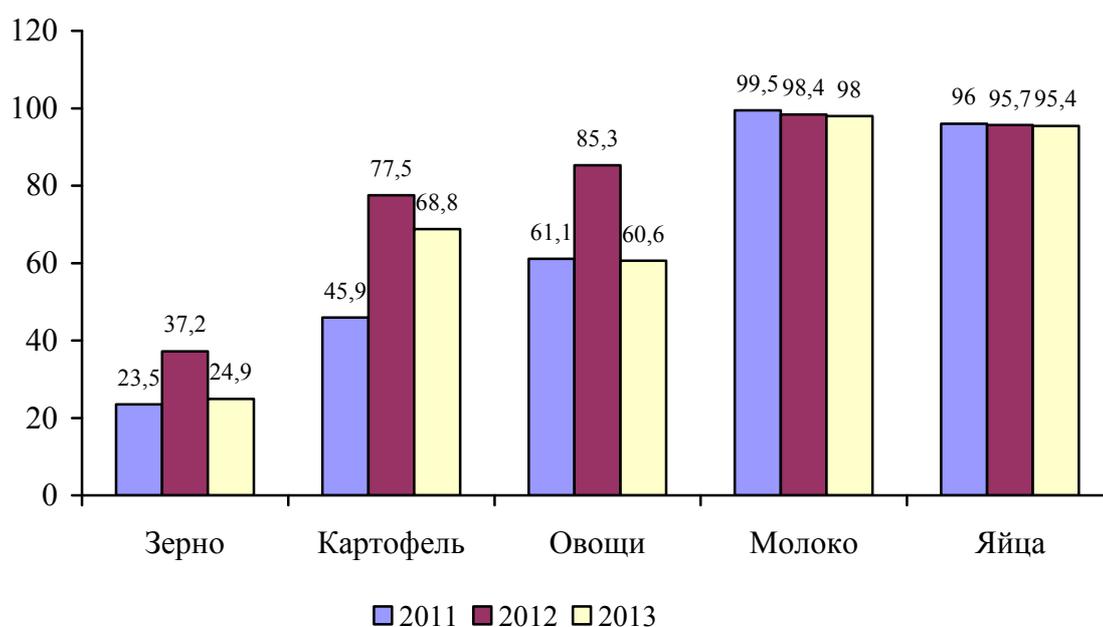


рис. 2.13 - Товарность сельскохозяйственного производства
Пермского края

Товарная продукция – продукция, произведенная для реализации.

Товарность продукции (уровень товарности) показывает удельный вес продукции, предназначенной к продаже.

Наиболее высокий уровень товарности, практически всех видов продукции, наблюдаем в 2012 году.

Резкий скачок данных по зерну, по картофелю и овощам. Так, в 2012 году произошло увеличение товарности примерно в 1,5 раза, в 2013 году снова резкое уменьшение.

Основное направление роста товарности продукции, прежде всего, повышение урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных, то есть рост валовой продукции сельского хозяйства. Важная роль в повышении товарности продукции принадлежит сокращению расходов на внутрихозяйственные нужды предприятия, повышению качества семян и кормов, экономном их расходованию и уменьшению потерь в процессе производства, хранению, транспортировке и реализации продукции.

Следующая таблица характеризует средние цены производителей сельскохозяйственной продукции, реализованной сельскохозяйственными организациями.

Результаты деятельности хозяйствующих субъектов во многом зависят от цены реализации, поэтому важно установление экономически обоснованных закупочных цен. По данным выборочного обследования сложились следующие среднегодовые цены.

Таблица 2.10

**Средние цены производителей сельскохозяйственной продукции,
в Пермском крае, рублей за тонну**

Продукция	2011	2012	2013	2013г. в % к 2011г.
Зерновые и зернобобовые культуры	5127	5208	7437	145,06
Картофель	8476	5284	6573	77,56
Молоко	14402	14394	15389	106,85
Скот и птица (в живом весе)	68480	75007	74901	109,38
Яйца куриные, за 1000 шт.	2393	2602	2994	125,11

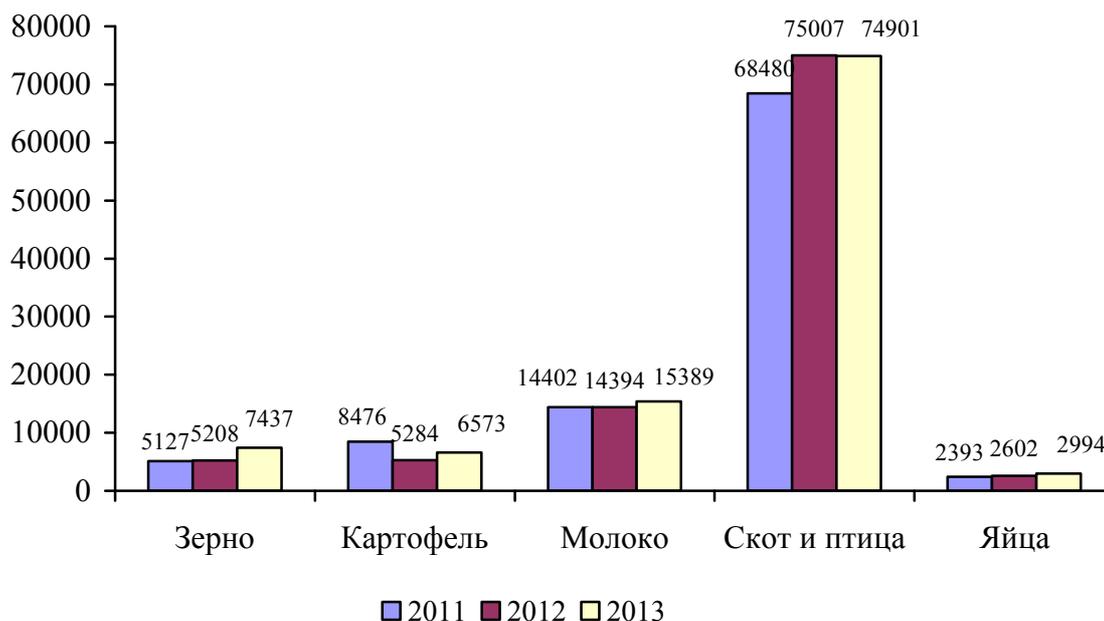


рис. 2.14 - Средние цены производителей сельскохозяйственной продукции в Пермском крае, рублей за тонну

Снижение данного показателя наблюдается по продукции – картофель (снижение примерно на 22,5%). По остальным видам продукции происходит рост средней цены реализации. Наибольший рост средней цены на зерно.

Далее рассмотрим финансовые результаты организаций за три года.

Согласно разделам ОКВЭД сельское хозяйство рассматривается в совокупности с охотой и лесным хозяйством (табл. 2.11).

Таблица 2.11

**Финансовые результаты и платежеспособность
сельскохозяйственных, охотничьих и лесных хозяйств Пермского края**

Финансовые результаты и платежеспособность	2011	2012	2013
Сальдированный фин. результат (Прибыль минус Убыток) (в фактически действовавших ценах; миллионов рублей)	579,6	897,5	186,2
Удельный вес убыточных организаций (в процентах от общего числа организаций)	17,8	21,5	15,8

**Состояние взаиморасчетов
сельскохозяйственных, охотничьих и лесных хозяйств Пермского края**

Задолженность организации	всего			из нее просроченная		
	2010	2012	2013	2010	2012	2013
Кредиторская задолженность	4089,9	4370,8	4867,1	580,9	572,8	563,0
Дебиторская задолженность	2458,2	2727,7	2076,1	222,9	190,4	92,1

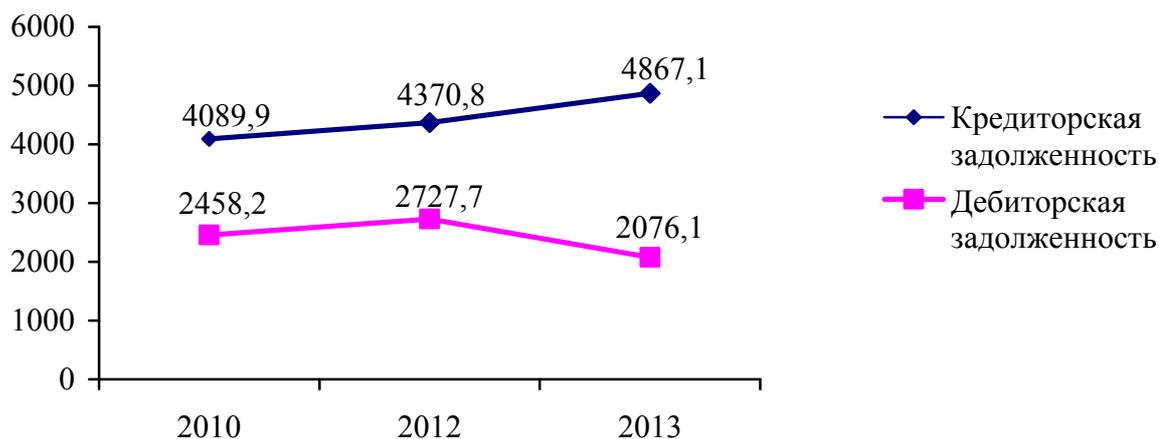


рис. 2.15 - Состояние взаиморасчетов сельскохозяйственных, охотничьих и лесных хозяйств Пермского края

Изучив данную таблицу можно сделать следующие выводы.

Наиболее большую прибыль получили организации в 2012 году. Так, спад в 2013 году по сравнению в 2011 годом составил примерно -68%. При этом, удельный вес убыточных организаций в общем числе организаций уменьшается. Рассматривая величину дебиторской задолженности, то наблюдается снижение в 2013 по сравнению с 2012. Вместе с этим, просроченная дебиторская задолженность снизилась в 2 раза (табл. 2.12). Изменения кредиторской задолженности незначительны.

2.2. Особенности учета и контроля доходов и расходов, финансовых результатов в сельском хозяйстве

Каждое предприятие, осуществляющее хозяйственную деятельность на территории Российской Федерации стремится получить прибыль, поскольку именно она является залогом успешного развития и процветания любого предприятия. Исключением не является и отрасль сельского хозяйства, где функционирует большое количество экономических субъектов, начиная от индивидуальных предпринимателей до огромных агропромышленных комплексов.

Сельскохозяйственные предприятия могут быть акционерными обществами, товариществами, обществами с ограниченной ответственностью, кооперативами, унитарными предприятиями (муниципальными и государственными), крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и их ассоциациями, это тоже оказывает влияние на организацию бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. [21]

Объектами бухгалтерского учета в сельском хозяйстве представлены на схеме (рис. 2.16): Отрасль сельского хозяйства отличительна от других отраслей наличием огромного количества особенностей, способных повлиять на организацию бухгалтерского учета на предприятии.

Глущенко А. В. и Нелюбова Н. Н. [25,с.13] основными особенностями бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях считают:

- главным средством производства — земля, поэтому необходим бухгалтерский учет земельных угодий и финансовых вложений в них;
- производство сезонное, которое в целом зависит от климатических и погодных колебаний;
- для получения готовой продукции этой отрасли необходимо наличие природных ресурсов;
- в качестве специфических ресурсов аграрное производство предполагает использование биологических активов (растений, животных);
- неодинаковая природа отраслей сельского хозяйства и происходящими в них изменениями;

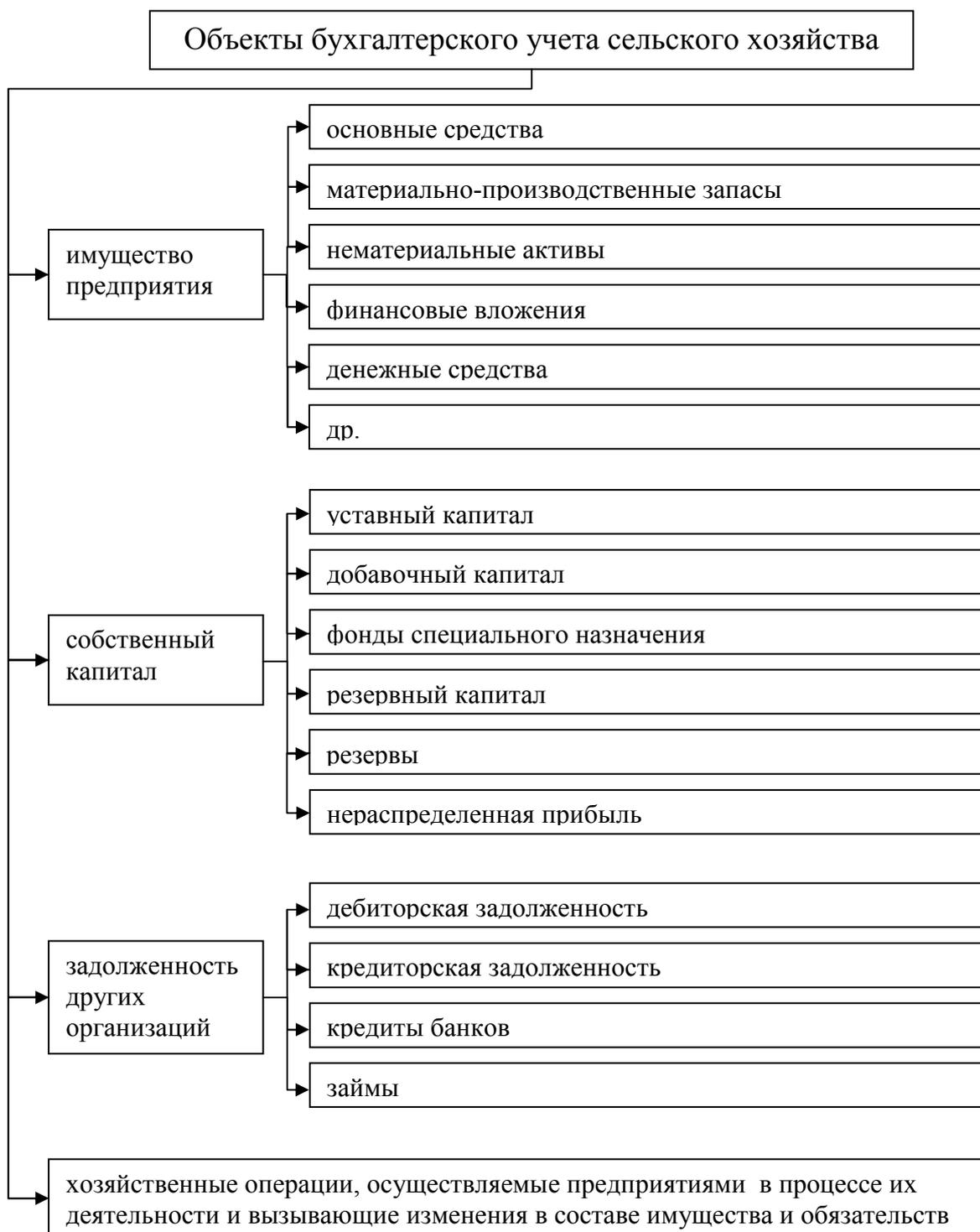


рис. 2.16 - Объекты учета в сельском хозяйстве

- от одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции — необходимость разграничения затрат в бухгалтерском учете;

- разграничение учета затрат по производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом из-за длительности процесса производства сельскохозяйственной продукции;
- необходимость отражения в учете движения продукции по всем этапам хозяйственного оборота, так как собственная продукция может использоваться внутри данного из этапов;
- применение крестьянского труда, размещение которого осуществляется на сельских территориях;
- формирование эффективной системы выделения государственной помощи и контроля за ее целевым и рациональным использованием;
- применение развитой системы специализированной отраслевой документации и сложной системы калькулирования;
- четкая организация учета наличия и эксплуатации разнообразной сельскохозяйственной техники и механизмов.

С.М. Бычкова [21] выделяет следующие основные особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, влияющие на развитие учета доходов, расходов и финансовых результатов:

1. Основным средством производства в сельском хозяйстве является земля. В процессе производства продукции необходимо обеспечить четкий и достоверный учет, имеющихся земельных угодий, а также учет вложений, направленные: на улучшение качества и состава земель для повышения плодородности; на разработку и освоение новых земельных угодий с целью расширения объемов посева сельскохозяйственных культур. Земля является природным элементом, поэтому могут возникать различного вида ситуации, которые влекут за собой незапланированные расходы (борьба с нашествием насекомых — вредителей, изменение состава почвы от плохой экологии в районе и т. п.).

2. Специфичность бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве, обусловлена наличием различных по своему характеру и содержанию хозяйственных процессов отраслей (в растениеводстве — посев, полив, обработка удобрениями, уборка урожая;

в животноводстве — содержание фермы, откорм животных, прирост живой массы, надои, выгул скота, вакцинация, забой скота; рыбоводство — содержание водоемов, посев мальков, нагул веса, отлов и т. д.). Таким образом, формирование доходов и расходов имеет свои специфические особенности в зависимости от отраслевой принадлежности субъекта сельского хозяйства.

3. Сезонность производства, связана с климатическими особенностями того или иного региона. Так, например от климата зависит объем производства сельскохозяйственных культур, а также уменьшение или увеличение затрат, связанные с этим (в засушливых регионах дополнительные расходы на орошение, в районах со слабой и неплодородной почвой на удобрение и т. п.). В связи с этим бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов усложняется тем, что формирование расходов происходит в одном отчетном периоде, а получение доходов в другом отчетном периоде. При этом часто бывает так, что произведенные расходы превышают полученные доходы и как следствие убыток (падеж урожая, темп инфляции, большой объем предложений на рынке сельскохозяйственных культур в результате урожайного года).

4. Зачастую от одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции. Это требует разграничение расходов и доходов по каждому отдельному хозяйственному процессу (например, расходы и доходы связанные: с реализацией молока, с выращиванием молодняка и т. д.)

5. Производство сельскохозяйственной продукции — длительный процесс. По некоторым сельскохозяйственным культурам и животным расходы осуществляются в текущем отчетном году, а продукцию, и соответственно доходы получают только в следующем отчетном году (озимые зерновые культуры, откорм молодняка крупного рогатого скота и др.). Исходя из этого учет расходов разграничивают по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом.

6. Часть продукции собственного производства поступает во внутренний оборот для дальнейшей переработки: в растениеводстве часть продукции идет на семена, корм скоту, в дальнейшую переработку; в животноводстве часть

продукции идет на удобрения в растениеводстве, корм скоту. Поэтому важно четко разграничивать доходы и расходы, связанные с каждым этапом продвижения продукции собственного производства.

7. Готовая продукция животноводства и растениеводства частично используется на предприятии для воспроизводства. В течение года учет продукции необходимо вести по плановой себестоимости, поскольку фактическая себестоимость может быть рассчитана только в конце года.

Для формирования сведений о величине доходов, расходов и финансовых результатов, а также их качественной характеристики применяются счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Порядок записей на этих счетах позволяет отражать сведения о составляющих финансового результата в течение отчетного периода и определять окончательный финансовый результат. Существует прямая связь между системой записей на этих счетах и содержанием отчета о финансовых результатах. Счет 90 «Продажи» предназначен для формирования доходов и расходов и определения финансовых результатов от обычных видов деятельности организации. По данным этого счета осуществляется определение прибыли (убытка) от продаж.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражают сведения о прочих доходах и расходах, не связанных с обычными видами деятельности организации. Информация этого счета используется для определения результата по прочим операциям.

По окончании отчетного периода финансовый результат со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносят на счет 99 «Прибыли и убытки». [25]

К счету 90 «Продажи» в сельскохозяйственных предприятиях открываются субсчета:

Субсчета 1 и 2 к счету 90 предназначены для отражения доходов и расходов по обычной деятельности сельскохозяйственных организаций и подсобных сельских хозяйств промышленных предприятий. По дебету этих

субсчетов на отдельных аналитических позициях отражают: себестоимость проданной продукции в корреспонденции со счетом 43, субсчета 1 «Продукция растениеводства» и 2 «Продукция животноводства». По кредиту этих субсчетов отражают выручку от продажи в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На счете 90, субсчет 3 «Продажа продукции промышленности и подсобных производств» отражают продажу готовой продукции промышленных производств сельскохозяйственных организаций. Кроме того, на этом субсчете учитывают продажу выполненных для заказчиков работ и услуг объединений сельхозхимий, машинно-тракторных станций и других агросервисных организаций. В организациях, предметом деятельности которых является оказание транспортных услуг, на этом субсчете формируют сведения о доходах и расходах от эксплуатационной деятельности транспортных подразделений. Сумму расходов, относящихся к выполненным и принятым заказчиками работам и услугам, списывают с кредита счетов 20 и 23 в дебет счета 90, субсчет 3. По кредиту этого субсчета отражают стоимость принятых заказчиками работ и услуг, которая определяется по установленным в договорах расценкам, тарифам и ценам.

Операции по продаже продукции, изготовленной во вспомогательных и обслуживающих производствах хозяйства, а также выполненные этими производствами работы и услуги на сторону, учитывают на счете 90, субсчет 4 «Продажа продукции вспомогательных, обслуживающих и других производств» по общей схеме: по дебету — фактическую себестоимость продукции, работ и услуг, а по кредиту — их договорную стоимость.

Субсчет 5 «Выполнение строительно-монтажных работ» к счету 90 предназначен для учета доходов и расходов организаций или отдельных подразделений, выполняющих строительно-монтажные работы. По кредиту этого субсчета на основании счетов-фактур отражают сведения о сметной стоимости ра-

бот; по дебету — списанную себестоимость принятых в установленном порядке законченных объектов или этапов строительного-монтажных работ.

Субсчет 6 «Продажа продукции и животных населения» к счету 90 применяют сельскохозяйственные организации, закупающие у населения сельскохозяйственную продукцию и скот для последующей перепродажи. Закупленные у населения и переданные покупателям продукцию, скот и птицу списывают с кредита счетов 43, субсчет 5 и 11, субсчет 8 в дебет счета 90, субсчет 6. По кредиту счета 90, субсчет 6 отражают сумму, причитающейся выручки от продажи в корреспонденции со счетом 62. Выручку получают на расчетный счет или специальный счет для учета расчетов за продукцию и скот населения. При получении выручки дебетуют счета 51 или 55 и кредитуют счет 62.

Операции по продаже, передаче жилых домов с надворными постройками работникам хозяйства отражают на счете 90, субсчет 7 «Продажа жилых домов работникам организации»: по дебету — фактическую себестоимость в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы», по кредиту — сметную стоимость в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Субсчет 8 «Продажа прочей продукции, товаров, работ и услуг» к счету 90 предназначен для отражения операций по продаже прочей продукции, товаров, работ и услуг. В частности, на этом субсчете отражают операции по розничному товарообороту.

Сумма финансового результата списывается с использованием счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Сельскохозяйственные организации могут списывать финансовый результат непосредственно с соответствующих субсчетов счета 90 без применения счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж», в конце отчетного года после списания отклонений фактической себестоимости от плановой осуществляют корректировочные записи по дебету счета 90 и кредиту счета 99. В зависимости от характера отклонений (экономия или перерасход) производят сторнирование или дополнительная запись. [17,55].

Таким образом, для более детального учета формирования доходов и расходов необходимо использовать дополнительные счета, открываемые к счету 90 «Продажи». При этом сведения для отражения оборотов по счету 90, собираются в следующих учетных регистрах, используемых в сельскохозяйственных предприятиях:

Правильная организация учета доходов, расходов позволит достоверно исчислить финансовые результаты от сельскохозяйственной деятельности. Однако, следует понимать, чтобы обеспечить правильное отражение на счетах бухгалтерского учета данных о доходах и расходах предприятия, необходимо позаботиться об организации внутреннего контроля за формированием финансовых результатов.

С января 2013 года, в соответствии со ст. 19 Федерального закона № 402–ФЗ от 6.12.11 г. «О бухгалтерском учете» все субъекты, осуществляющие экономическую хозяйственную деятельность, обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль своей хозяйственной деятельности, которая также включает, контроль по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности. При этом нет четких рекомендаций, как и каким образом, данный контроль должен осуществляться на предприятиях сельскохозяйственного сектора. Законодательством Российской Федерации не уставлены какие — либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля на сельскохозяйственном предприятии. Все это, дает предпосылки о самостоятельном формировании инструментов внутреннего контроля, индивидуально для каждого хозяйствующего субъекта. При этом необходимо ссылаться уже на накопленный опыт в отечественной и зарубежной практике. [27]

Порядок организации системы внутреннего контроля каждый хозяйствующий субъект выбирает самостоятельно, исходя из следующих факторов:

- сезонность деятельности предприятия (загруженность одних периодов в учете, в отличии от других);
- объем и ассортимент производства сельскохозяйственных продуктов;

- наличие нескольких объектов формирования финансовых результатов (осуществление одновременно нескольких видов производства: растениеводство, животноводство, обработка и производство продуктов питания и т. д.);
- форма структуры подчиненности хозяйственных подразделений;
- отсутствие контрольных служб и подразделений;
- экономическое обоснование и целесообразность введения системы внутреннего контроля (соответствие трудозатрат и полученного результата) и т. д. Опираясь на данные критерии предприятие, выбирает подходящую форму организации контроля на своем предприятии. На сегодняшний момент, можно применить следующие способы организации контроля на предприятии.

Эффективность организации внутреннего контроля зависит от разумного разграничения полномочий, имеющих и вводимых служб, а также разделение между ними несовместимых функций, к которым относят следующее: непосредственный доступ к активам, разрешение на осуществление операций с активами, непосредственное осуществление операций, отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете. [26]

Таблица 2.13

Способы организации контроля на предприятии

Служба внутреннего аудита	Служба внутреннего контроля	Контрольно ревизионная служба
Создается для повышения эффективности деятельности организации, имеет более широкий спектр задач для контроля: (оценка системы внутреннего контроля, процессов управления рисками). Ориентирована на перспективное развитие предприятия, путем проведения проверки и анализа бизнес процессов с целью выявления внутренних рисков.	Создается для построения и поддержания эффективной системы внутреннего контроля на предприятии. Ориентирована на анализ бизнес – процессов в целях построения системы контроля начиная, с процессов планирования и заканчивая составлением финансовой отчетности.	Создается для недопущения неэффективного использования ресурсов, выявление и предотвращение злоупотреблений в деятельности предприятия. Занимается расследованием фактов мошенничества. Ориентирована на ретроспективу, т.е. фокусируется на уже свершившихся фактах.

Результативность системы внутреннего контроля обеспечивается, следующими принципами:

- ответственность — субъект внутреннего контроля несет за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих контрольных функций, дисциплинарную или экономическую ответственность;
- сбалансированность — выполнение функций контроля, должно быть подкреплено соответствующими распоряжениями(приказами), а также обеспечено средствами контроля;
- своевременность реакции — своевременное сообщение информации о выявленных отклонениях, лицам принимающим решения по данным отклонениям;
- сопоставимость — обеспечение соответствия контролируемой системы и контролирующей системы. Способность контролирующей системы приспосабливаться к сложностям бизнес процессов контролируемого предприятия;
- стабильность — обеспечение стабильной и постоянной работы субъекта контроля, с целью обеспечения эффективного контроля за деятельностью предприятия;
- разделение функций — четкое распределение функций управленческого персонала, для формирования контрольной среды.

Соблюдение выше перечисленных принципов позволит улучшить качество внедряемой системы внутреннего контроля на сельскохозяйственном предприятии и как, следствие обеспечит качество и достоверность данных бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов.

2.3. Бюджетирование как основа управления доходами и расходами

Бюджет – это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Он представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности организации [31,с. 449]

Основной целью системы бюджетирования является эффективная организация процесса управления деятельностью предприятия и его структурных под-

разделений посредством планирования, контроля статьей доходов и расходов и анализа финансово-экономических показателей.

Вопрос бюджетирования особенно актуален для сельскохозяйственных предприятий, на которых процесс составления бюджетов заключается в разработке «Плана производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственного предприятия» на предстоящий год с приложением поясняющих дополнительных таблиц, разработанных самостоятельно ответственным должностным лицом.[52]

По мнению Соколова В. Я.: «Бюджетирование – это процесс согласованного планирования деятельности организации и управления ею с помощью бюджетов, позволяющих определить вклад каждого подразделения и каждого менеджера в достижение общих целей [52]», Никулина С. Н. в статье о разработке бюджетов для деятельности сельскохозяйственного производственного кооператива пишет: «Бюджетирование – это система краткосрочного планирования, учета, контроля и анализа ресурсов, а также результатов деятельности организации, которая позволяет определить эффективность бизнес-направлений, планировать деятельность на текущие периоды и на перспективу». [42] Кондраков Н. П. пишет, что бюджет – это план, а бюджетирование – планирование [35]. Исходя из этого, можем заключить, что бюджетирование – это процесс планирования для управления организацией.

Задачами системы бюджетирования являются [36]:

1) Планирование (посредством определенных, заранее утвержденных процедур, система бюджетирования позволяет планировать деятельность предприятия в рамках горизонта бюджетирования);

2) Координация (система бюджетирования консолидирует бюджеты структурных единиц в бюджет предприятия, и координирует оперативную деятельность предприятия);

3) Авторизация (система бюджетирования наделяет руководителей структурных единиц, подразделений и руководителей аппарата управления предприятия, а так же определенных руководителей правами и обязанностями, которые

позволяют им осуществлять руководство процессом составления и утверждения бюджетов предприятия);

4) Оценка деятельности (система бюджетирования, на основании результатов выполнения бюджета, определяет базу для оценки эффективности деятельности руководителей предприятия);

5) Мотивация (система бюджетирования, посредством вовлечения большего количества сотрудников предприятия в процесс планирования и контроля, позволяет повысить их заинтересованность в результатах своего труда и результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия);

6) Анализ исполнения и контроль (анализ исполнения в рамках системы бюджетирования осуществляется посредством сравнения планируемых и фактических показателей, а также путем нормирования показателей; контроль предполагает комплекс процедур, обеспечивающих четкое и эффективное оперативное выполнение бюджета).



рис. 2.17 – Задачи системы бюджетирования

Я.В. Бирюков рассматривает бюджет как план, выраженный в натуральных и денежных единицах, который служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия.[18] Рассмотрим ряд принципов, заложенных в основу построения системы бюджетирования агроформирования.

Принцип согласования целей предусматривает балансирование всех факторов производства для достижения намеченных задач. Осуществляется это путем составления бюджетов «снизу вверх», так как нижестоящие руководители более реально оценивают ситуацию и могут обеспечить выполнение запланированных показателей бюджета. Вместе с тем руководство формирования следит за тем, чтобы интересы отдельных структурных подразделений не вступали в конфликт с интересами организации в целом. Обеспечивается это путем согласования бюджетных планов и их корректировки.

Принцип ответственности предусматривает передачу ответственности вместе с делегируемыми полномочиями и характеризует роль человеческого фактора в управлении предприятием. Передача ответственности увязывается со степенью влияния, которое конкретный руководитель может оказывать на затраты, выручку или другие показатели.

Принцип гибкости. Бюджетная система должна включать не только статичные, но и гибкие бюджеты, которые помогают выбрать оптимальный объем продаж.

Принцип единства методологических подходов к формированию планов, бюджетов всех уровней и отчетов по ним, нормативной базы по основным видам ресурсов, управленческого и финансового учета.

Принцип непрерывности процесса планирования во времени, предусмотренном ежемесячным, квартальным, годовым и стратегическим планированием.

Принцип определенности — формирование показателей, планов, бюджетов определяется конкретными, прогнозируемыми внешними и внутренними условиями в деятельности агроформирований.

По мнению Я.В. Бирюкова основной целью процесса бюджетирования является разработка определенной финансовой структуры предприятия. Финансовая структура включает в себя центры финансового учета и центры финансовой ответственности. Центры финансового учета — это те структурные предприятия (подразделения), которые реально не влияют на общий результат деятельности агроформирований. К центрам финансовой ответственности, как

правило, относятся те отдельные предприятия, которые реально влияют на общий результат деятельности. Наиболее распространены следующие типы центров ответственности: центр затрат, центр продаж, центр прибыли, центр инвестиций.

Подготовка бюджета включает основные этапы: прогноз продаж; определение ожидаемого объема производства; расчет производственных затрат и эксплуатационных расходов; определение движения денежных средств и других финансовых показателей; составление планируемых финансовых отчетов по реализации продукции. Взаимосвязь между составными частями бюджета показана в разработке финансового плана для производственной компании и представлена на рисунке 2.18.

Составление бюджета занимает одно из важных мест в управлении, позволяя координировать действия в разных направлениях бизнеса, таких, как маркетинг, производство, снабжение (закупки) и финансы. Представляя программу действий на предстоящий период, бюджеты учитывают текущие условия, физические, человеческие и финансовые ресурсы, которыми располагает организация. [46, стр.146]

По сравнению с другими инструментами финансового планирования и управления предприятием бюджетирование обладает рядом очевидных преимуществ:

- 1) позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов;
- 2) планирует деятельность агроформирований в целом путем координации работы ведущих специалистов отделов и служб;
- 3) ежемесячное планирование бюджетов предоставляет пользователям более реальную информацию об объеме доходов и расходов, чем бухгалтерская и статистическая отчетность;
- 4) в рамках утвержденных месячных бюджетов предоставлена большая самостоятельность в использовании средств и др.

При внедрении системы бюджетирования, следует заметить, что возникают определенные трудности:

- 1) высокие затраты на разработку и реализацию данной системы;
- 2) стремление получить больше ресурсов для успешной реализации бюджета;
- 3) распространение недостоверной информации о бюджетах по неформальным каналам и др.
- 4) конфликты между менеджерами структурных подразделений и специалистами финансово-экономических служб;

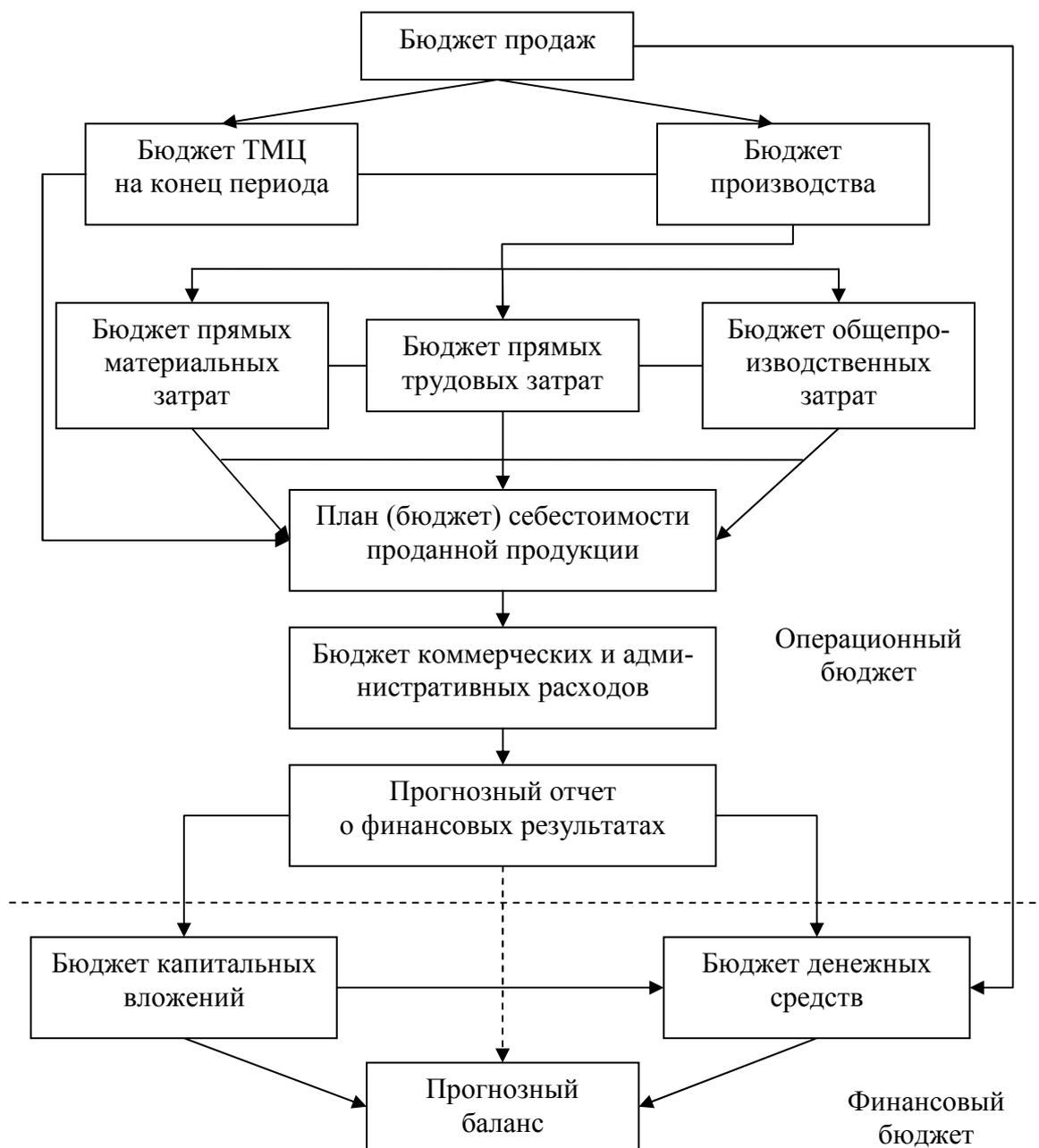


рис. 2.18 - Взаимосвязь между составными частями бюджета

Однако эти трудности не носят объективного характера и вполне преодолимы в процессе внедрения новой системы финансового управления и контроля. Следовательно, система бюджетирования помогает руководителям и ведущим специалистам агроформирований более эффективно управлять производственно-коммерческим процессом, особенно в условиях дефицита денежных средств. [32]

Стратегия оперативного планирования, т.е. перечень используемых планов (бюджетов) и последовательность их составления в ее «классическом» виде представлена на рисунке 2.19.

Процедура планирования начинается с составления бюджета реализации.

Бюджет реализации (план продаж) показывает объем продаж по видам продуктов в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода.

Составление плана продаж - самый ответственный момент в процедуре планирования. Во-первых, в последовательности составления планов, он стоит первым, поэтому любое искажение показателей в плане продаж скажется на всех последующих планах. Во-вторых, как никакой другой, план продаж непосредственно связывает предприятие с внешней средой - покупателями.

При подготовке плана продаж должны быть учтены две группы факторов - внутренние и внешние.

Внутренние факторы определяют ограничения, связанные с самим предприятием. К ним могут относиться:

- возможности проектирования новых продуктов (предприятие не может разработать продукт, который требуется покупателю);
- уровень технологий, которыми располагает предприятие (например, предприятие не имеет необходимого оборудования);
- уровень производственных мощностей (предприятие не способно производить продукт в необходимом покупателю количестве и в необходимые сроки);

- отсутствие необходимых материалов (или средств для их приобретения) и т.д.

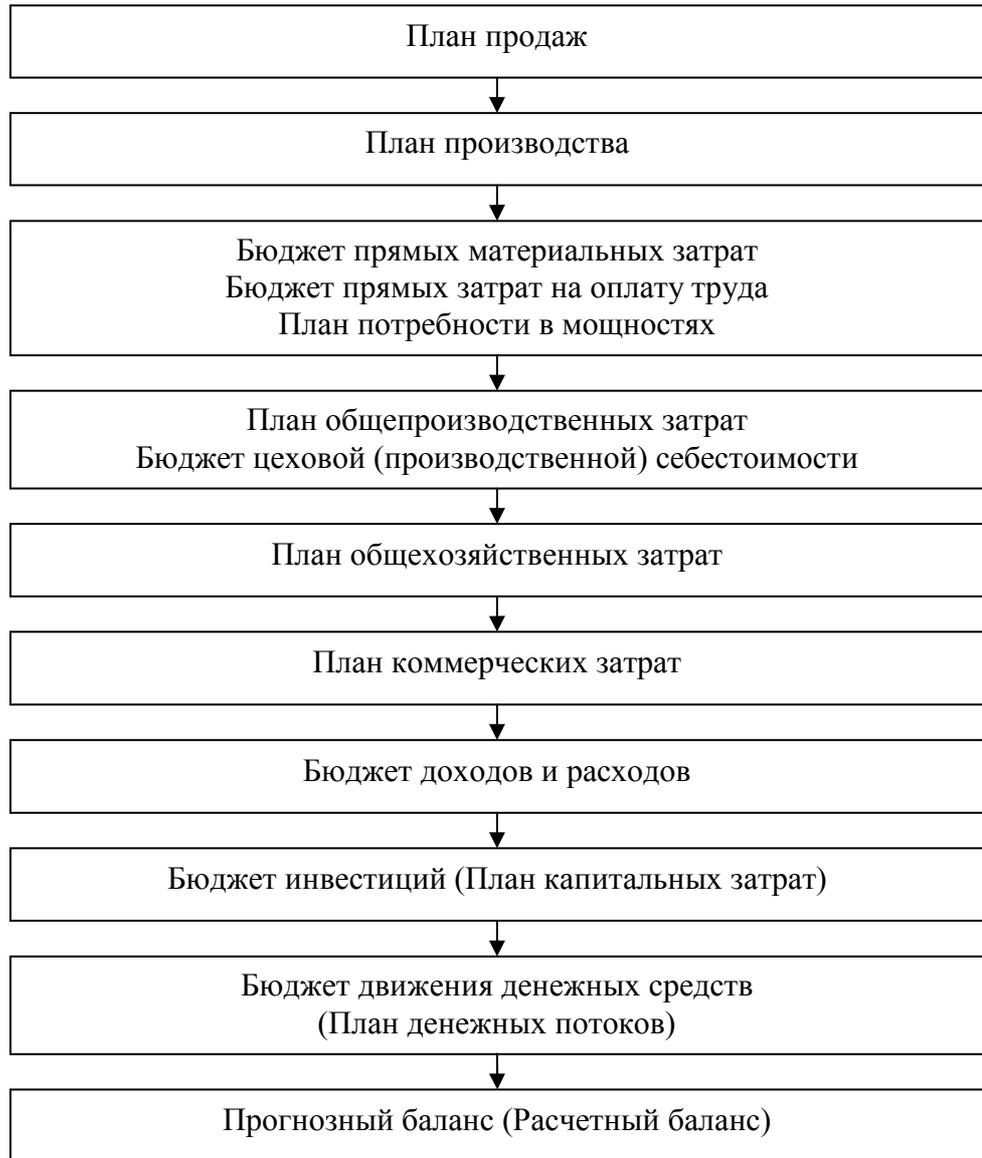


рис. 2.19 - **Последовательность составления бюджетов**

Внешние факторы отражают состояние внешней (по отношению к предприятию) среды и место предприятия в этой среде.

К ним, например могут относиться:

- уровень спроса на производимую предприятием продукцию и степень его сезонных колебаний;
- эластичность спроса (зависимость спроса от уровня цен);
- платежеспособность покупателей и динамика ее изменений;

- сложившаяся доля предприятия на данном рынке;
- количество и поведение конкурентов;
- общая экономическая ситуация в стране и т.д.

При прогнозировании продаж используются фактические данные прошлых периодов. Далее на их основе строится прогноз будущих продаж. для этого используются две группы инструментов:

- математические методы (средних квадратов, трендовый анализ);
- экспертная оценка (когда прогнозирование ведется на основе опыта и интуиции менеджеров).

При использовании любого из вариантов необходимо принять во внимание все рассмотренные выше факторы внешней среды.

Бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков) отражает структуру и величину доходов и расходов предприятия в целом, отдельных центров ответственности (или направлений деятельности) предприятия и планируемый к получению финансовый результат в предстоящем бюджетном периоде.

«Доходная» часть данного бюджета формируется на основании содержащейся в плане продаж информации о размере выручки от реализации. «Расходная» - на основании бюджета цеховой (производственной) себестоимости, плана общехозяйственных затрат, плана коммерческих затрат.

Для оценки эффективности управления в бюджетной системе принимаются следующие виды показателей:

- директивные: характеризуют административное управление подразделениями и являются обязательными для исполнения;
- оценочные: характеризуют функциональное управление подразделениями, отражают экономическую оценку эффективности управления и используются в системе материального стимулирования;
- расчетные: позволяют обеспечить приведение соответствующих видов анализов и являются основанием для принятия управленческих решений.

Таким образом, процесс бюджетирования является важнейшим инструментом внутрифирменного планирования, который позволяет руководителям

как управляющей компании в целом, так и низовым предприятиям (подразделениям) принимать рациональные решения в целях обеспечения конкурентноспособности в современных рыночных условиях.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Экономическая характеристика организации на базе которой предложены пути рационализации

ООО «Лыпское» расположено в юго-западной части Большесосновского района Пермского края в Большесосновском районе, село Нижний Лып.

Территория ООО «Лыпское» относится к предгорной части Уральского хребта, занимает правобережную камскую возвышенность, удаленную на северо-запад от русла Камы на 50-60 км. Восточная граница проходит по водоразделу рек Сива и Лып. Основная и наиболее обширная территория хозяйства представлена отлогими протяженными склонами к реке Лып и ее притокам. Протекающая с севера на юг р.Лып разделяет землепользование на две части: восточную и западную. Долина реки Лып неширокая, разработана слабо, несколько лучше в нижнем течении. От реки Лып и ее притоков отходят в сторону водораздела лога и балки с разветвлениями, переходящие в овраги с задернованными стенками. Особенно густая овражно-балочная сеть в западной части, где площади полей с удобным для обработки рельефом невелики. Склоны овражно-балочной сети имеют крутизну 20-30°С.

Восточная часть землепользования представлена ровным плоским водоразделом, переходящим в пологий протяженный западный склон. Она удобна для механизированной обработки и менее подвержена эрозии.

Западная часть землепользования представлена протяженными восточными и юго-восточными склонами. Эта часть расчленена овражно-балочной сетью на водоразделы второго порядка в виде увалов, которые полого поднимаются с северной стороны и более круто опускаются на юг. Южные стороны чаще подвержены эрозии. Средний размер контура пашни составляет 150-160 га, то есть допускается применение широкозахватных сельскохозяйственных агрегатов.

Организация расположена в юго-западной части Большесосновского района Пермского края. Административный центр с. Нижний Лып находится в 70 км от районного центра с. Большая Соснова и 240 км от областного центра г. Перми. ООО «Лыпское» реализует свою продукцию не только в Пермском крае, но и в Удмуртии: молоко - ОАО «Воткинскмолоко», мясо - в ИП Вахмянин В.В. г. Ижевск, и ИП Кузнецов А.И. г. Пермь, телят - населению Удмуртии и Пермского края, зерно - ИП Нохрин Е.Л. г. Верещагино, зерно реализуется в небольших объемах, так как в основном идет на корм КРС.

По агроклиматическому районированию Пермского края территория землепользования организации относится к западному теплому умеренно-влажному агроклиматическому району. Климат зоны континентальный, зима холодная и продолжительная, лето короткое и теплое.

Средняя температура воздуха летом составляет $+20...25^{\circ}\text{C}$, зимой - $15...20^{\circ}\text{C}$. Количество теплых дней, пригодных для роста сельскохозяйственных культур выращиваемых в хозяйстве, то есть вегетационного периода – 165-170 дней. Промерзание грунта составляет 15-20 см. Среднегодовое количество выпадаемых осадков 500 мм, из них за вегетационный период – 310 мм. Средняя высота снежного покрова за зиму в поле 50-60 см.

Природно-климатические условия территории благоприятны для возделывания таких сельскохозяйственных культур, как пшеница, озимая рожь, овес, клевер и другие, а также разведения крупного рогатого скота и свиней.

Из нерудных полезных ископаемых на территории землепользования колхоза имеются большие запасы глины. Имеющиеся месторождения торфа полностью выработаны. Запасы известкового камня имеют местное значение, незначительны. Имеющиеся карьеры выработаны.

Почвенный покров земель территории характеризуется большим разнообразием. Преобладают почвы дерново-подзолистые, из которых около половины занимают дерново-мелкоподзолистые. На втором месте по распространенности стоят почвы овражно-балочного комплекса, также присутствуют пойменные почвы, и прочие разновидности. Почвы малогумусные, имеют вы-

сокую кислотность и неравномерную обеспеченность подвижными формами фосфора и калия, тяжелый механический состав.

Общая площадь землепользования ООО «Лыпское» на 2014 год составляет 2955 га, в том числе сельхозугодий 2913 га, из них пашни – 2745 га.

Данные о составе и структуре землепользования сведены в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Состав и структура земельных угодий ООО «Лыпское»

Наименование угодий	2012г.		2013г.		2014г.		2014г. к 2012г. в %
	га	%	га	%	га	%	
Общая земельная площадь всего	2972	100	2955	100	2955	100	99,4
Сельскохозяйственные угодия, в т.ч.:	2930	98,6	2913	98,6	2913	98,6	99,4
- пашни	2685	90,3	2745	92,9	2745	92,9	102,2
- пастбища	245	8,3	168	5,7	168	5,7	68,6
Площадь леса	-		-		-		
Пруды и водоемы	42	1,4	42	1,4	42	1,4	100
Древесно-кустарниковые растения	-		-		-		
Дороги	-		-		-		
Болота	-		-		-		
Прочие земли	-		-		-		

Из таблицы 3.1 видно, что общая земельная площадь 2014г. сократилась на 17 га (0,6%) по сравнению с 2012г., увеличилась площадь пашни на 2,2% за счет уменьшения пастбища.

В общем ресурсном потенциале любого сельскохозяйственного предприятия земельный – один из важнейших его элементов. Согласно общероссийской методике земельные ресурсы оцениваются на основе материалов земельно-оценочных работ, выполненных землеустроительной службой страны по каждому району и сельскохозяйственному предприятию. При этом пашню и культурные насаждения оценивают по окупаемости затрат, а природные кормовые угодья – сенокосы и пастбища – по их продуктивности.

В связи с тем, что земля является основным средством производства в сельском хозяйстве, ее площадь является одним из показателей, на который ориентированы различные показатели эффективности производства.

Из продукции растениеводства хозяйство выращивает зерновые культуры, однолетние и многолетние травы. Рассмотрим натуральные показатели производства зерна по годам (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Натуральные показатели производства зерна ООО «Лыпское»

Показатели	2012г.	2013г.	2014г.	2013г. к 2012г. в %	2014г. к 2013г. в %
Посевная площадь, га	2221	2585	2611	116,4	101
Урожайность, ц/га зерновых культур	11,66	9,90	17,53	84,9	177
Валовое производство зерна, ц	7860	6150	13870	78,2	225,5
Валовое производство зерна на 100га пашни, ц.	78,60	61,50	138,70	78,2	225,5
Площадь пашни, га	2715	2715	2715	100	100

Из таблицы 3.2 видно, что посевная площадь незначительно увеличилась за отчетный год по сравнению с предыдущим годом на 26 га или 1%, но в тоже время урожайность зерновых культур возросла на 77 % и составила 17,53 ц/га. Это связано с благоприятными погодными условиями, плодородием почв, достаточным внесением минеральных и органических удобрений.

ООО «Лыпское» – является средним хозяйством в Большесосновском районе. Организация создана для производственной и иной незапрещенной законом хозяйственной деятельности (производство, переработка и реализация сельскохозяйственной продукции; производство и реализация товаров народного потребления; развитие подсобных промыслов; производство ремонтных работ; оказание других услуг).

Общество с ограниченной ответственностью «Лыпское» было зарегистрировано Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 10 по Пермскому краю 14 апреля 2011 года. ООО «Лыпское» является частной собственностью. Дата первичной регистрации — 30 декабря 1992 года, орган первичной регистрации неизвестен. Ранее хозяйство имело наименование «Лыпский», сельскохозяйственный производственный кооператив.

Целями деятельности ООО «Лыпское» являются расширение рынка сельскохозяйственных товаров и услуг: выращивание различных зерновых культур,

животноводство, производство молока, мяса, продажи их населению, а в связи с этим - извлечение максимальной прибыли.

Основным видом деятельности является: «Растениеводство в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство)». Компания также зарегистрирована в таких категориях как: «Оптовая торговля зерном, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных», «Оптовая торговля зерном», «Лесозаготовки», «Предоставление услуг, связанных с производством сельскохозяйственных культур», «Оптовая торговля живыми животными».

Отрасль растениеводства представлена тракторно-полеводческой бригадой. В отрасли животноводства имеется комплекс крупного рогатого скота. Отрасль механизации объединяет автогараж, мастерскую по техническому ремонту, нефтебазу.

Скотоводство – одна из ведущих отраслей животноводства Пермского края, обеспечивающая производство высокоценных продуктов питания – молока и говядины, а также кожевенного и другого сырья для перерабатывающей промышленности, органического удобрения (навоз) для растениеводства. Дополнительной отраслью является производство зерна. Главная задача растениеводства заключается в обеспечении зерном и кормами отрасли животноводства и второстепенная – производство продукции для реализационных целей. При планировании реализации зерновых культур необходимо учитывать остатки на конец года для собственного потребления.

Все основные производственные процессы в растениеводстве выполняет тракторная бригада, которая занимается производством зерна и кормов для животноводства.

Также реализуется и потребляется продукция вспомогательного производства – сено, силос, зеленый корм. Лошади в хозяйстве необходимы для пастьбы. Корм заготавливается самостоятельно. На зиму закладываются 2 силосных ямы, заготавливается сено, солома в тюках.

В хозяйстве имеется столовая. Так как она предназначена для своих работников (питание за 50%), имеются убытки.

Первоочередная задача животноводства – увеличение численности крупного рогатого скота, увеличения привесов и надоя на 1 фуражную корову, что возможно только с интенсивным развитием кормовой базы. В последнее время преимущественное внимание уделяется кормам, а также вопросам качественного улучшения пашни.

Цель работников ООО «Лыпское» – добиться того, чтобы молоко было вкуснее, а себестоимость его меньше. Ведь если понизить себестоимость молока, больше денег останется в казне предприятия, а значит, будет закуплена новая техника и, следовательно, произведены качественные корма. Покупка дополнительных единиц оборудования позволит более качественно проводить уборку зерновых культур, сократить потери при уборке урожая.

Состояние животноводческих построек хорошее. Для основного производства молока и говядины в хозяйстве построено 3 коровника, 2 телятника. Механизированы такие виды работ как подача воды, доение коров, удаление навоза.

Проведем анализ состава и структуры товарной продукции (таблица 3.3).

Таблица 3.3

Анализ состава и структуры товарной продукции ООО «Лыпское»

Показатели	2012г.		2013г.		2014г.	
	выручка тыс. руб.	%	выручка тыс. руб.	%	выручка тыс. руб.	%
Зерно	1926	12,5	825	4,3	298	1,3
Прочая продукция растениеводства	540	3,5	220	1,1	399	1,7
Итого по растениеводству	2466	16	1045	5,4	697	3
Мясо	1184	7,7	893	4,6	1506	6,4
Молоко	11061	71,9	16327	83,6	20229	85,6
Прочая продукция животноводства	654	4,2	866	4,4	912	3,9
Итого по животноводству	12899	83,8	18086	92,6	22647	95,9
Товары, работы и услуги	27	0,2	392	2	280	1,2
ИТОГО	15392	100	19523	100	23624	100

Анализируя структуру товарной продукции, подводим итог, что основной товарной продукцией является молоко 85,6%. Наглядность представлена на рисунке 3.1. В целом сумма выручки от реализации увеличивается, так как увеличились закупочные цены на молоко.

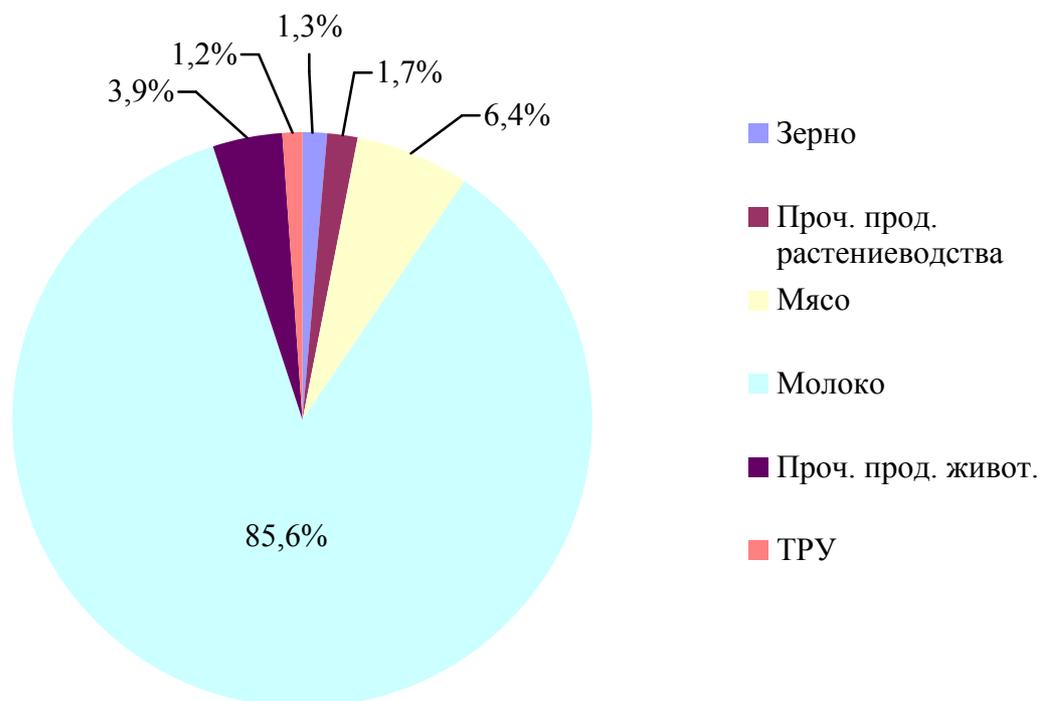


рис. 3.1 - Доля различных видов продукции ООО «Лыпское» в 2014г.

В хозяйстве существует сезонность производства молока. Пик производства молока приходится в основном на весенне-летние месяцы (апрель, май, июнь), снижение производства начинается с августа и длится по декабрь. В современных условиях необходимо добиваться более равномерного производства по месяцам.

Конечно, летнее молоко дешевле в производстве, но зимнее – значительно дороже по цене, выручка обычно компенсирует рост себестоимости. Кроме того, перерабатывающие предприятия гораздо охотнее и на лучших условиях заключают договора с хозяйствами, добившимися стабильных надоев по месяцам в течение года.

Стабильность по надоям следует добиваться за счет грамотного с биологической точки зрения кормления КРС в зимне-стойловый период, а также за счет равномерного распределения отелов КРС в течение года.

Прибыль является стандартом успешной работы предприятия. Величина прибыли зависит от произведенной, снабженческой, сбытовой и коммерческой деятельности предприятия. Рост прибыли создает финансовую базу для эконо-

мического развития предприятия. За счет прибыли погашаются долговые обязательства предприятия перед кредиторами и инвесторами. Прибыль является основным источником формирования доходов федерального и республиканского бюджетов.

Информация, содержащаяся в отчетной форме № 2 «Отчет о финансовых результатах», позволяет проанализировать финансовые результаты, полученные от всех видов деятельности предприятия, установить структуру прибыли и динамику показателей.

Ниже (табл. 3.4) приведены основные финансовые результаты деятельности ООО «Лыпское» за 2012 и 2013 год. Из «Отчета о финансовых результатах» следует, что за рассматриваемый период организация получила прибыль от продаж в размере 4184 тыс. руб., что равняется 20,9% от выручки. По сравнению с аналогичным периодом прошлого года прибыль от продаж выросла на 2909 тыс. руб., или в 3,3 раза.

По сравнению с прошлым периодом в текущем увеличилась как выручка от продаж, так и расходы по обычным видам деятельности (на 3965 и 1056 тыс. руб. соответственно). Причем в процентном отношении изменение выручки (+24,7%) опережает изменение расходов (+7,2%)

Изучая расходы по обычным видам деятельности, следует отметить, что организация как и в прошлом году не использовала возможность учитывать общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных, включая их ежемесячно в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Поэтому показатель «Управленческие расходы» за отчетный период в форме №2 отсутствует.

Прибыль от прочих операций в течение всего анализируемого периода составила 2086 тыс. руб., что на 97 тыс. руб. (4,9%) больше, чем прибыль за аналогичный период прошлого года. При этом величина прибыли от прочих операций составляет 49,9% от абсолютной величины прибыли от продаж за анализируемый период.

Результаты деятельности ООО «Лыпское»

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.		Изменение показателя тыс. руб. (гр.3-гр.2)	± % ((3-2):2)	Среднегодовая величина, тыс. руб.
	31.12.2012	31.12.2013			
1. Выручка	16043	20008	+3965	+24,7	18026
2. Расходы по обычным видам деятельности	14768	15824	+1056	+7,2	15296
3. Прибыль (убыток) от продаж	1275	4184	+2909	+3,3 раза	2730
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	2304	2578	+274	+11,9	2441
5. ЕВГТ (прибыль до уплаты процентов и налогов)	3579	6762	+3183	+88,9	5171
6. Проценты к уплате	315	492	+177	+56,2	404
7. Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее	-	-	-	-	-
8. Чистая прибыль (убыток)	3264	6270	+3006	+92,1	4767
Справочно: Совокупный финансовый результат периода	3264	6270	+3006	+92,1	4767
Изменение за период нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным бухгалтерского баланса (измен. Стр. 1370)	x	6270	x	x	x

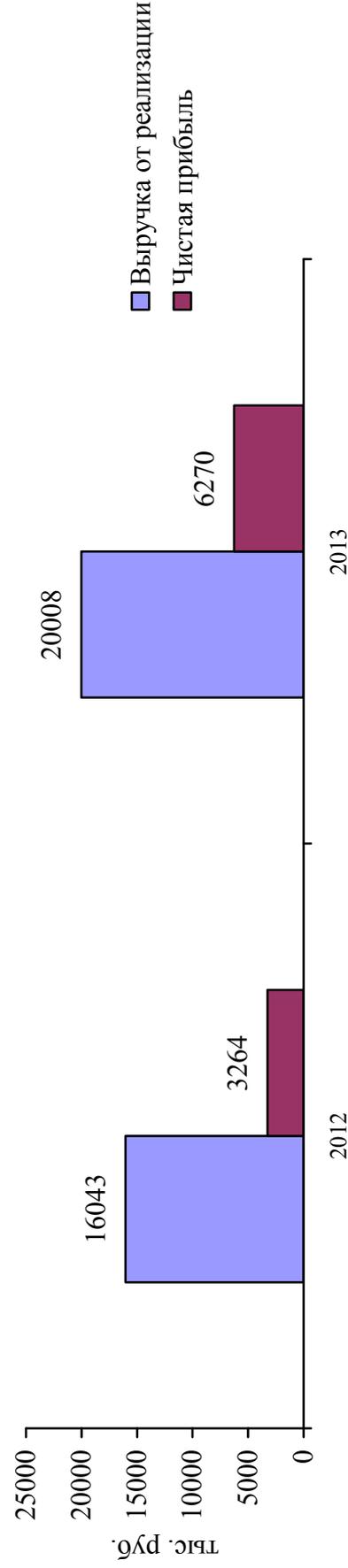


рис. 3.2 - Динамика выручки и чистой прибыли ООО «Лыпское»

В 2013 г. организация не использовала чистую прибыль. Поэтому данные по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» формы №2 равны изменению показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» формы №1.

Предприятие хорошо сработало в 2013 году по сравнению с предыдущим, о чем свидетельствует увеличение общей суммы прибыли на 3006 тыс. рублей или 92,1%. Это свидетельствует о спаде затрат предприятия и увеличении объема производства и реализации продукции в 2013г. Размер прибыли во многом зависит и от учётной политики предприятия. Закон о бухгалтерском учёте и другие нормативные документы предоставляют право предприятию самостоятельно выбирать некоторые методы учёта, способные существенно повлиять на формирование финансовых результатов.

В 2013 году финансовые результаты деятельности предприятия улучшились. Таким образом, на этом предприятии особое внимание необходимо уделять повышению спроса на продукцию.

На диаграмме выше (рис. 3.2) наглядно представлено изменение выручки и прибыли ООО «Лыпское» в течение всего анализируемого периода.

Далее проанализируем рентабельность продаж организации (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Анализ рентабельности ООО «Лыпское»

Показатель	Значение показателя (в % или в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	31.12.2012	31.12.2013	коп. (гр.3-гр.2)	± % ((3-2):2)
1	2	3	4	5
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: не менее 13%	7,9	20,9	+13	+163,1
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	22,3	33,8	+11,5	+51,5
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки).	20,3	31,3	+11	+54

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5
Справочно: Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	8,6	26,4	+17,8	+3,1 раза

За 2013 год организация получила прибыль как от продаж, так и в целом от финансово-хозяйственной деятельности, что и обусловило положительные значения всех трех представленных в таблице показателей рентабельности.

За год организация по обычным видам деятельности получила прибыль в размере 20,9 копеек с каждого рубля выручки от реализации. К тому же имеет место положительная динамика рентабельности продаж по сравнению с данным показателем за такой же период прошлого года (01.01–31.12.2012) (+13 коп.).

Вся прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, подразделяется на две части: первая увеличивает имущество предприятия и участвует в процессе накопления. Вторая характеризует долю прибыли, используемой на потребление. При этом не обязательно всю прибыль, направляемую на накопление, использовать полностью. Остаток прибыли, не использованной на увеличение имущества, имеет важное резервное значение и может быть использован в последующие годы для покрытия возможных убытков, финансирования различных затрат.

ООО «Лыпское» особое внимание следует уделить максимальному снижению себестоимости продукции, увеличению производства, максимизации прибыли, правильному распределению и использованию прибыли, эффективному использованию основных фондов, совершенствовать систему мотивации и повышение уровня квалификации работников, повышать деловую производственную активность.

Рентабельность, рассчитанная как отношение прибыли до налогообложения и процентных расходов (ЕВІТ) к выручке организации, за год составила 33,8%. Это значит, что в каждом рубле выручки ООО «Лыпское» содержалось 33,8 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

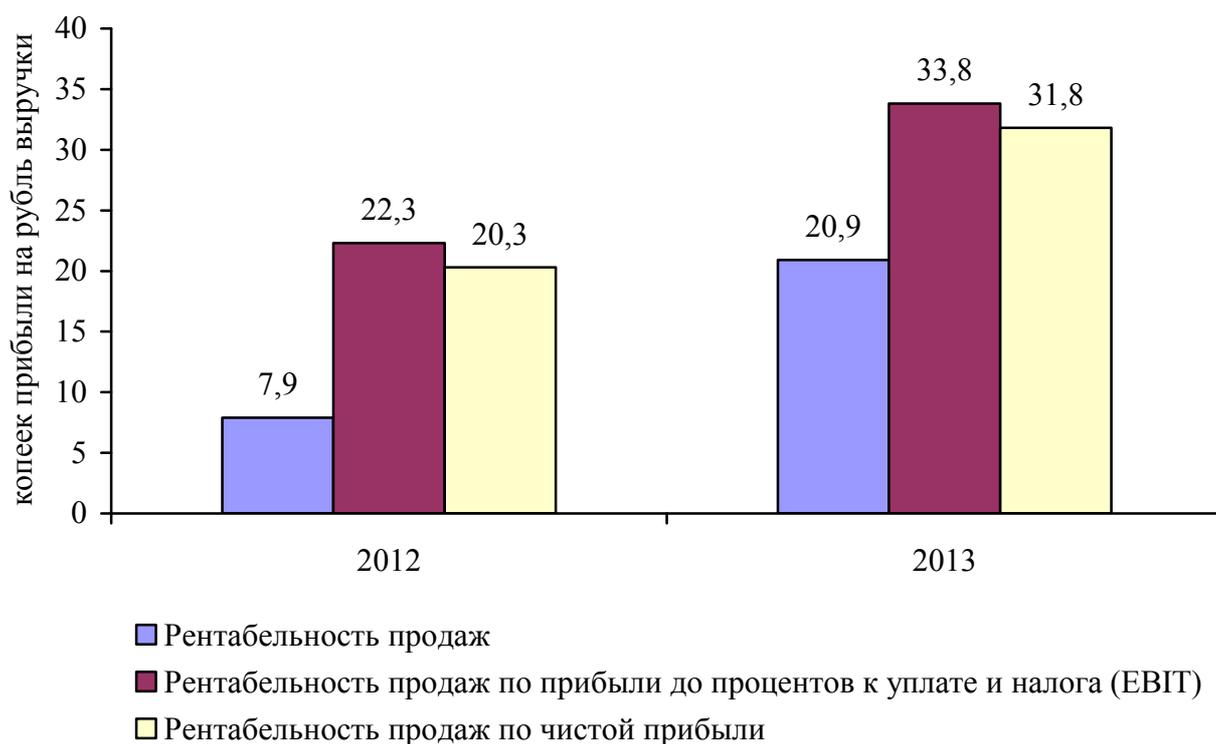


рис. 3.3 Динамика показателей рентабельности продаж ООО «Лыпское»

Рентабельность использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала представлена в следующей таблице 3.6.

Таблица 3.6

Рентабельность использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала ООО «Лыпское»

Показатель рентабельности	Значение показателя, %		Расчет показателя
	2012	2013	
1	2	3	4
Рентабельность собственного капитала (ROE)	15,2	24,1	Отношение чистой прибыли к средней величине собственного капитала. Нормальное значение для данной отрасли: не менее 12%
Рентабельность активов (ROA)	12,4	18,2	Отношение чистой прибыли к средней стоимости активов. Нормальное значение для данной отрасли: 7% и более
Прибыль на инвестированный капитал (ROCE)	14,1	20,4	Отношение прибыли до уплаты процентов и налогов (ЕВІТ) к собственному капиталу и долгосрочным обязательствам.
Рентабельность производственных фондов	4,9	12,4	Отношение прибыли от продаж к средней стоимости основных средств и материально-производственных запасов.

1	2	3	4
Справочно: Фондоотдача, коэфф.	1,1	1	Отношение выручки к средней стоимости основных средств.

За год каждый рубль собственного капитала организации в 2013 году обеспечил 0,241 руб. чистой прибыли, а в 2012 году - 0,152 руб.

За 2013 год рентабельность активов демонстрирует вполне соответствующее нормальному значению, равное 18,2%. За 2012 год рентабельность активов составила 12,4%.

Рентабельность производственных фондов увеличилась на 7,5%. Также в 2013г. наблюдался рост рентабельности капитала предприятия на 8,9%.

3.2. Совершенствование учета доходов и расходов от сельскохозяйственной деятельности

ООО "Лыпское" является плательщиками единого сельскохозяйственного налога, его доход от реализации сельхозпродукции составлял более 70 % от общей суммы дохода. Расходы и доходы организация учитывает специальным образом. Деньги, полученные от реализации произведённой продукции идут заработную плату сотрудников, и на основные производственные нужды.

При исчислении единого сельскохозяйственного налога ООО «Лыпское» ведет учет показателей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений гл.26.1 НК РФ. При определении объекта налогообложения организация учитывает доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы. Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав определяются в соответствии со ст.249 НК РФ. Внереализационные доходы определяются в соответствии со ст.251 НК РФ. Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета. Доходом от реализации для целей ЕСХН признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приоб-

ретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка признается исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Для целей налогообложения датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав (кассовый метод). При определении объекта налогообложения полученные ООО «Лыпское» доходы уменьшаются на расходы, поименованные в п.2 ст.345.5 НК РФ. Материальные расходы признаются для целей налогообложения применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль в соответствии со ст.254 НК РФ. Расходы на оплату труда признаются для целей налогообложения применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль в соответствии со ст.255 НК РФ. Расходы на обеспечение пожарной безопасности и охране имущества, суммы таможенных платежей, расходы на содержание служебного транспорта, расходы на командировки, плату нотариусу за нотариальное оформление документов, расходы на аудиторские услуги, расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, расходы на канцелярские товары, расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, расходы на оплату услуг связи, расходы на подготовку и освоение новых производств признаются для целей налогообложения применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль в соответствии со ст.264 НК РФ. Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов принимаются в порядке, предусмотренном п.4 ст.346.5 НК РФ. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. ООО «Лыпское» ведет учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в книге учета доходов и расходов, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности находится под постоянным контролем бухгалтерии предприятия, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех расчетов и выплат. Ежедневно документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет количественный натуральный учет выпуска по видам продукции. По окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым ценам и по фактической себестоимости (по данным аналитического учета производства).

По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы организации в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расценивается и по отпускным (договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности находится под постоянным контролем бухгалтерии предприятия, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех расчетов и выплат. Ежедневно документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет количественный натуральный учет выпуска по видам продукции. По окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым ценам и по фактической себестоимости (по данным аналитического учета производства).

По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы организации в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расценивается и по отпускным (договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

Оприходование готовой продукции, изготовленной для реализации, в том числе продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражают по дебету счета 43 (без использования счета 40) в корреспонденции со счетами учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» по фактической производственной себестоимости. При этом аналитический учет отдельных видов продукции осуществлялся по плановой себестоимости с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном аналитическом счете.

По окончании месяца исчисляется фактическая себестоимость готовой продукции, определяются отклонения фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам. Выявленные отклонения списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Учет продажи продукции и определения выручки исходит из соблюдения принципа юридического и экономического единства перехода права собственности на реализацию продукции от поставщика к покупателю. Данный вариант широко используется в международной практике учета и предполагает, что реализованной считается вся отгруженная продукция независимо от того, поступили или не поступили за нее средства в данном отчетном периоде.

Данный вариант, применяемый в ООО «Лыпское», имеет следующую схему учета отражения выручки и финансового результата на счетах (табл. 3.7).

От правильности постановки учета доходов и расходов зависит достоверность полученных данных и объективность принимаемых руководством экономического субъекта решений.

Бухгалтерский финансовый учет доходов, расходов и финансовых результатов в коммерческих организациях ведут согласно требованиям (правилам) ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Учет выручки и финансового результата в ООО «Лыпское»

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отгружена продукция и предъявлены покупателям расчетные документы (по продажным ценам)	62	90 – 1
2	Списана себестоимость отгруженной продукции	90 - 2	76,43,20,11
3	Финансовый результат по реализации: - прибыль - убыток	90 – 9 99	99 90 – 9
4	Реализованная продукция оплачена покупателями	50,51,52	62

В ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности рекомендовано обеспечить следующую их группировку:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Группировка расходов (затрат) по элементам, рекомендованная в ПБУ 10/99, в основном приспособлена для ведения их учета в промышленности, и здесь не нашли отражения особенности видов деятельности сельскохозяйственных организаций и формирования в них при производстве и продаже продукции специфических видов расходов (затрат).

Кроме того, в данной классификации элементов расходов не учтены особенности учета доходов, расходов и финансовых результатов при децентрализации системы управления, соответственно, и системы учета в условиях коммерческого расчета, создания центров финансовой ответственности на принципах самоуправления, самокупаемости и самоинвестирования. Сгруппированные элементы расходов (затрат) должны быть также увязаны с управленческим учетом затрат по статьям калькуляции для их контроля, анализа и принятия решений по стратегии развития организации.

Финансовый учет расходов (затрат) по сгруппированным элементам в ПБУ 10/99 может быть использован в центральной бухгалтерии. Однако в от-

дельных хозрасчетных подразделениях, особенно выделенных на самостоятельный баланс и реализующих продукцию (работы, услуги) на сторону самостоятельно, данная классификация расходов (затрат) неприемлема, так как она слишком укрупнена и не отвечает последовательности формирования расходов (затрат) по экономическому содержанию и связей с основными видами деятельности (растениеводство, животноводство) организации.

Группировка расходов (затрат) по элементам должна отвечать принципам: последовательности формирования затрат, начиная с первичных подразделений и заканчивая центральной бухгалтерией; объективности и обоснованности построения элементов расходов (затрат) исходя из их экономического содержания; подконтрольности всеми субъектами управления и контроля независимо от организационной структуры и ступенчатости управления экономического субъекта. Кроме того, данная группировка расходов (затрат) должна обеспечивать выполнение основных функций в системе управления: аналитической; информационной; контрольной; обратной связи; оценочной.

В целях эффективности управления ООО «Лыпское» мы считаем, что элементы расходов (затрат) в хозяйстве следует строить последовательно:

- 1) оплата труда;
- 2) материальные затраты;
- 3) работы и услуги вспомогательных производств и сторонних организаций;
- 4) затраты на содержание основных средств;
- 5) прочие затраты;
- 6) организационно-управленческие расходы;
- 7) страховые платежи и отчисления на социальные нужды.

Приведенный перечень элементов расходов является гибким для обобщения расходов по центрам ответственности в сельскохозяйственных организациях, а также в целом по организации и ее иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления финансовыми результатами.

Процесс управления затратами можно назвать практически центральным инструментом в блоке производственной деятельности сельскохозяйственных организаций. С этой целью центральным аспектом следует выделить поиск внутрихозяйственных резервов, который станет способствовать возможности снижения затрат, их более эффективному использованию.

Управление затратами предполагает прежде их снижение, но кроме этого еще и аспекты управления. Соответственно систему управления затратами можно назвать целевой и многоуровневой системой, где объектом управления выступают затраты организации, а субъект управления затратами - управляющая система.

Выделяют пять основных систем управления затратами:

1) система «стандарт-кост»- система оперативного управления ходом процесса производства и уровнем производственных затрат, основанная на постоянном контроле значения отклонений фактических показателей от нормативных, анализе причин возникновения этих отклонений и тенденций их изменения во времени и использовании управленческих воздействий для минимизации отклонений или осуществления корректировки норм.

2) управление затратами по центрам ответственности - эта система строится на основе разделения полномочий, то есть на основе индивидуальной или групповой ответственности управленцев за доходы и затраты (табл. 3.8). 3) Система директ-костинг — при управлении формированием прибыли и затратами в этой системе используется следующая схема формирования финансового результата от продажи продукции (работ, услуг) (рис. 3.4).

В то же время внедрение системы развитого «директ-костинга» в разрезе центров финансовой ответственности позволяет проводить анализ структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирование прибыли в целом по организации и, следовательно, совершенствовать систему управления затратами и финансовыми результатами.

**Характеристика методики управления затратами по центрам
финансовой ответственности**

Показатели	Содержание
Объект управления затратами	Обобщение данных о затратах по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо
Направление управления затратами	Затраты, используемые в системе планирования, контроля и регулирования
Виды затрат: - для процесса контроля и регулирования - для принятия решения и планирования - для калькулирования и оценки произведенной продукции	контролируемые и неконтролируемые переменные и постоянные прямые и косвенные
Система управления затратами	гибкий бюджет система «директ-костинг» система «стандарт-костинг»



рис. 3.4 - Система директ-костинг – схема формирования финансового результата от продажи продукции (работ услуг)

4) Контроллинг объединяет в общую систему учет, планирование, контроль и анализ на основе целей функционирования. Его основой является текущее сопоставление плановых (нормативных) и фактических показателей, а основной целью — дать возможность руководителям всех иерархических уровней правления проверять результативность поставленных целей

и соответственно таким образом достигать действенности как в оперативном режиме, так и в стратегической перспективе.



рис. 3.5 - Модель эффективного управления затратами и формированием прибыли на уровне сельскохозяйственной организации

5) Общая система управления затратами — предназначена управлять всеми ресурсами и всеми видами деятельности организации, в процессе осуществления которых эти ресурсы потребляются для своевременного и достоверного определения рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

В качестве совершенствования учета доходов и расходов ООО «Лыпское» была предложена модель для эффективного управления затратами и формированием прибыли (рис. 3.5).

Деятельность по внедрению и совершенствованию системы управления затратами на обеспечение качества ведет к повышению конкурентоспособности аграрной продукции, улучшению ее качества при одновременном снижении себестоимости и улучшении имиджа организации.

Основной информационной базой управления сельскохозяйственными организациями является бухгалтерский учет. Он должен обеспечивать все необходимые информационные потребности внутреннего управления организаций и внешних пользователей финансовой отчетности для принятия и реализации объективных экономических решений. В соответствии с пунктом 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.98 N 60н, при формировании учетной политики организации утверждаются правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок и сроки создания первичных учетных документов и их передачи для отражения в бухгалтерском учете определены схемой документооборота, утвержденным в установленном порядке. При этом схему документооборота целесообразно выделить в отдельный документ и утвердить в качестве приложения к учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

График документооборота является:

- важнейшим организационным регламентом, обеспечивающим создание стройности системы организации бухгалтерского учета на предприятии;
- средством обслуживания рабочего места;

- средством повышения качества работы службы бухгалтерского учета и финансовой деятельности.

В ООО «Лыпское» не утвержден график документооборота, что снижает уровень ответственности каждого работника и может привести к дублированию операций по работе с документами. Наблюдается ненадлежащее оформление первичных документов – на некоторых расходных кассовых ордерах отсутствовала подпись руководителя организации, имеются случаи подписи руководителем и главным бухгалтером незаполненных чеков и выдачи их кассиру для самостоятельного заполнения при получении денег в банке.

Предоставленные подотчетными лицами авансовые отчеты частично недооформлены: в некоторых отчетах не указана сумма, полученная из кассы, на обратной стороне авансовых отчетов не проставляется корреспонденция счетов.

Анализ этих и некоторых других слабых мест в организации бухгалтерского учёта в ООО «Лыпское» позволил сформулировать рекомендации по его дальнейшему совершенствованию:

- распределить учетные функции главного бухгалтера между несколькими работниками для своевременной сдачи отчетности и выполнения должностных обязанностей;

- четко разработать и утвердить стандарты организации по ведению бухгалтерского учета;

- достоверно и полно заполнять формы первичной документации, а также своевременно отражать их в бухгалтерском учете;

- утвердить график документооборота

- полностью автоматизировать бухгалтерский учет финансовых потоков и денежных средств;

- для совершенствования учета финансовых результатов и бухгалтерского учета в целом по организации рекомендуется внедрить программный продукт «Управление сельскохозяйственным предприятием» на платформе «1С: Предприятие 8.2», которое учитывает специфику работы предприятий сельскохозяй-

ственного направления. Благодаря такой интеграции возможна реализация следующих функций:

- возможность вести учет с отражением конкретной специфики предприятия (животноводство, растениеводство и др.) при ведении автоматизированного учета.
- контроль эффективного использования ресурсов и развития предприятия посредством формирования отчетности и ведения статистики в различных областях деятельности
- доступность и прозрачность информации для руководителя за любой период времени
- улучшение качества работы менеджмента, расширение его возможностей на сельскохозяйственном предприятии
- автоматизация бизнес-процессов предприятия в комплексе (таких, как планирование и анализ сельскохозяйственной деятельности, различные виды учета: налоговый, бухгалтерский и др.)
- повышение эффективности и сокращение многократности обработки информации, исключение дублирования при ее вводе
- повышение дисциплины персонала

Автоматизация поможет ООО «Лыпское» в формировании единого информационного пространства в рамках предприятия, что, в свою очередь, поможет организовать качественное управление всей его деятельностью. А именно:

- планирование сельскохозяйственной деятельности
- производственный учет сельскохозяйственных работ, услуг по ремонту, работы автомобильного транспорта
- индивидуальный или групповой учет животноводства и растениеводства
- управление, как закупками, так и продажами
- управление финансовыми средствами
- управление запасами на складе

- управление персоналом
- регулирование отношений с клиентами
- расчет заработной платы

Посредством системы электронного документооборота происходит полная автоматизация всех учетных операций, связанных с бизнес-процессами предприятия, а также всесторонний контроль со стороны его руководителей за использованием любых ресурсов, как материальных, так и финансовых во всех сферах деятельности и учета (само предприятие, его структурное подразделение, единица сельскохозяйственной техники и др.).

Таким образом, использование автоматизации документооборота на сельском предприятии ООО «Лыпское» позволит:

- руководителям и управленцам предприятия, от которых зависит эффективное ведение всего бизнеса — осуществлять анализ и планирование деятельности предприятия с целью повышения его конкурентоспособности
- руководителям подразделений и сотрудникам, занимающимся деятельностью, связанной с обеспечением процесса производства — повысить эффективность работы по тем направлениям, которыми они занимаются
- работникам учетных служб — вести автоматизированный учет в соответствии с законодательством и нормативными требованиями на предприятии.

3.3. Рационализация контроля доходов и расходов от сельскохозяйственной деятельности

В настоящее время крупные и средние предприятия в целях упорядочения процесса управления производством и повышения его эффективности создают подразделения внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств: для обеспечения сохранности их активов; исполнения приказов и распоряжений; предотвращения, выявления и исправления искажений финансовой информации; своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетно-

сти, ее точности и полноты. По мнению Т.В. Миргородской внутренний (внутрифирменный) контроль представляет собой процесс «управления управлением».[39, с.116]

Там же Т.В. Миргородская пишет, что основной целью системы внутреннего контроля является управление процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей с тем, чтобы по возможности исключить ошибки и просчеты как в будущем, так и в настоящем.

Структура управления ООО «Лыпское» (рис. 3.6) реализует принципы единоначалия и централизма. Предусматривает выполнение одним руководителем всех функций на каждом уровне управления, с полным подчинением ему на правах единоначалия всех нижестоящих подразделений.

Преимущество данной структуры: четкие связи подчиненности и централизация управления в одних руках.



рис. 3.6 - Структура управления ООО «Лыпское»

Все высшее руководство является высококомпетентными специалистами в области управления сельскохозяйственного производства. Руководство осуществляется по принципу единоначалия, все основные решения по производству осуществляются председателем, который является главным лицом любой организации. Именно он осуществляет руководство над людьми, определяет цели и задачи, принимает решения. Должностными обязанностями директора организации является осуществление руководством производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельностью предприятия. Он организует взаимодействие структурных подразделений общества; обеспечивает выполнение всех перенимаемых предприятием обязательств, включая обязательства перед бюджетами всех уровней и внебюджетными фондами; принимает меры по обеспечению здоровых и безопасных условий труда на предприятии; создает условия для внедрения новейших технологий, прогрессивных форм управления и организации труда.

За механические и технические аспекты функционирования предприятия и нефтебазу отвечает главный инженер. Он следит за исправностью всей техники кооператива, технологией сельскохозяйственного производства, правилами охраны труда, составляет отчеты по запчастям и нефтересурсам.

Главный бухгалтер предприятия назначается или освобождается от должности директором, подчиняется непосредственно ему и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Контролирует деятельность работников предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Экономист осуществляет анализ деятельности предприятия, сравнивает их с прошлыми годами, выявляет причины роста или спада продукции, финансовых результатов, производит анализ спроса на производимую продукцию или услуги, прогноз и мотивацию сбыта посредством изучения и оценки потребностей покупателей. Обеспечивает рост прибыльности, конкурентоспособности и качества товаров и услуг, повышение эффективности труда.

В отрасли растениеводства контроль осуществляет главный агроном, который следит за повышением плодородия почв и увеличение урожайности сельскохозяйственных культур, разрабатывает производственные планы, виды и количество посадочных культур.

В животноводстве за производством следит главный зоотехник. Он организует работы по разведению, выращиванию животных и ухода за ними, а также размещение скота по фермам, постановку скота на зимовку и летнее пастбищное содержание, прием кормов от подразделения растениеводства.

Заведующий складом руководит работой склада по приему, хранению и отпуску зерна. Следит за наличием и исправностью противопожарных средств, состоянием помещений, оборудования и инвентаря на складе и обеспечивает их своевременный ремонт. Контролирует ведение учета складских операций, установленной отчетности.

Секретарь, специалист по кадрам. Основными задачами отдела является подготовка нормативно-правовых документов по совершенствованию работы с персоналом ООО «Лыпское», обеспечение своевременного и качественного комплектования, расстановки кадров. Осуществляется контроль за выполнением нормативных документов, организация первоначальной подготовки, переподготовки и повышения квалификации сотрудников.

Особенности контроля сельскохозяйственных предприятий обусловлены тем, что операции по движению сельскохозяйственной продукции, как правило, многочисленны, отличаются разнообразием и спецификой, характерной для биологических активов и процессов биотрансформации. Для разработки эффективного подхода к контролю конкретного объекта учета на стадии планирования внешнего аудита производится изучение и предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе проверки.

Особенности контроля операций с готовой продукцией применительно к сельскохозяйственным предприятиям обусловлены:

- сезонным оприходованием продукции растениеводства;

- неравномерным по месяцам выходом продукции животноводства;
- невозможностью точного прогнозирования объема производимой продукции вследствие влияния климатических и других факторов;
- множественностью направлений использования готовой продукции (продажа, товарообмен, выдача в качестве натуроплаты, применение для внутрихозяйственных целей и др.). [40]

Для стратегического, эффективного развития сельского хозяйства необходимо создание условий становления и функционирования новых экономических отношений, направленных на формирование мобильных внутренних структурных подразделений, установление экономических взаимоотношений между ними. Объектом внутреннего контроля сельскохозяйственной организации является управляемая система организации, воспринимающая контрольные воздействия. Конкретными объектами внутреннего контроля являются финансовые, материальные, нематериальные, человеческие, информационные ресурсы; процессы, происходящие в организации; результаты функционирования подразделений; управленческие решения и др.

При осуществлении внутреннего контроля, по мнению Г.Я. Остаева и С.Р. Концевой [45], объектами проверки являются также циклы деятельности организации: снабжение, производство, реализация (сбыт). Авторы статьи считают стратегически целесообразным сгруппировать объекты контроля в центры хозяйственной ответственности.

Центр ответственности – это сегмент организации, по которому контролируются как производственные ресурсы и затраты, так и полученный доход, причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей. К центрам ответственности относятся: предприятие в целом, цех, отделение, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать управленческие решения в пределах своего участка деятельности (ферма, бригада и т.п.). Центр ответственности представляет собой часть системы управле-

ния. Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности его функционирования.

Важнейшая цель бизнеса – получение удовлетворительной нормы прибыли на инвестиции. Исходя из этого центры ответственности подразделяют следующим образом: центры затрат, центры прибыли, центры инвестиций. Для целей внутреннего контроля все центры ответственности являются, прежде всего, и центрами контроля, что позволяет осуществлять контроль над всей деятельностью предприятия. Центр затрат: руководство центра отвечает за затраты. Центр прибыли: здесь измеряется соотношение доходов, получаемых данным центром, и его затрат. Центр прибыли работает как бы в условиях относительной самостоятельности бизнеса. Основным документом управленческого контроля данного центра отчет о финансовых результатах. Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения.

По отношению к различным центрам ответственности и их видам деятельности могут быть использованы различные формы внутреннего контроля:

- систему внутреннего финансового контроля;
- систему внутреннего управленческого контроля.

Одним из важных вопросов, связанных со стратегическим развитием внутреннего контроля - определение круга субъектов внутреннего контроля.

Руководитель предприятия, обеспечивающий общее руководство финансово-хозяйственной деятельностью, является организатором и координатором всей системы внутреннего контроля, обеспечивая ее стройность и слаженность, внутреннюю и внешнюю координацию, последовательность и регулярность. Утверждая должностные инструкции соответствующих работников хозяйства, он устанавливает каждому должностному лицу, каждому звену аппарата управления круг контролируемых вопросов. К субъектам внутреннего контроля также относятся главный экономист, работники планово-экономического отдела, руководители структурных подразделений, материально-ответственные лица, ревизионные комиссии. В контроле принимают участие специалисты-

технологи и организаторы производства и возглавляемые ими службы (отделы), осуществляющие технологическое, техническое, организационно-экономическое руководство соответствующей отрасли сельскохозяйственного производства. Перечисленные субъекты контроля систематически проверяют своевременность и качество выполнения основных технологических операций, соблюдение правил по охране труда, технике безопасности, производственной и ветеринарной санитарии и противопожарной защите, внутреннего трудового распорядка и т.д. Конкретные контрольные функции руководителей структурных подразделений, специалистов и материально-ответственных лиц определяются разрабатываемыми в каждом хозяйстве должностными инструкциями. Особыми субъектами внутреннего контроля, и самоконтроля, являются трудовые коллективы.

Самоконтроль и взаимный контроль должны занимать существенное место в организационной структуре контроля в процессе производства как высокоэффективные подвиды контроля, обеспечивающие предельную ответственность, сведение к минимуму спорных ситуаций. Регламентация производственных отношений должна создавать условия для заинтересованности в их проведении. Для каждого работника сельского хозяйства должно быть выгодно не только не допускать брак в производстве, но и выявлять его при ближайшем контроле. Самоконтроль должен стать осознанной необходимостью, и привычкой, особенно в условиях внутреннего расчета и использования экономических методов управления, системы стимулов и мотиваций труда работников.

Для стратегического развития внутреннего контроля необходимо внести определенность в понятие субъектов внутреннего контроля. Под субъектом внутреннего контроля организации следует понимать работника или участника (владельца) организации, в функциональные обязанности которого входит осуществление контрольной деятельности, а именно контроль за рациональным использованием ресурсов, контроль за ходом производственного процесса и формированием его результата, либо совершающего контрольные действия только на основании соответствующих прав.

Объектом внутреннего контроля является деятельность всех работников предприятия. Во многих организациях, в том числе ООО «Лыпское», в настоящее время нет ни отдела (службы, группы и т.п.) внутреннего аудита, ни ревизионной комиссии (ревизора).

Контроль в таких организациях осуществляется в виде самоконтроля и административного типа контроля, отражающих необходимые контрольные взаимодействия единиц оргструктуры, соответствующие их контрольным функциям. Примером служит то, что осуществление контроля непременно входит в должностные обязанности любого руководителя, а также должно включаться в функции любого ответственного лица.

Функционирование любой системы управления основано на прямой и обратной связи между субъектом и объектом. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Таким образом, внутренний контроль отражает, реализует обратную связь в контуре управления. Обратная связь служит основой для выработки решений, во-первых, в части оптимизации функционирования объекта внутреннего контроля; во-вторых, организационной направленности – в части совершенствования деятельности самих субъектов внутреннего контроля.

Эффективное функционирование сельскохозяйственной организации в значительной степени зависит от уровня затрат, руководство предприятия все время стоит перед необходимостью выбора наиболее верных решений относительно объема производства и реализации продукции, цены приобретаемых производственных ресурсов, направлений инвестирования средств. Управление организацией невозможно без эффективного планирования их производственной деятельности, ограниченность ресурсов усиливает необходимость принятия верного управленческого решения.

Наиболее эффективный метод финансового управления, предусматривающий составление детального, скоординированного плана работ предпри-

ятия и контроля его исполнения, является бюджетирование, которое занимает одно из ключевых мест в системе экономического регулирования деятельности сельскохозяйственной организации.

Годовой план представляет собой программу работы хозяйства на календарный год. Он разрабатывается по большому числу показателей, детализирует сроки выполнения заданий и доводит их до исполнителей. В нем детализируются планы производства и сбыта, устанавливаются задания для низовых уровней управления в нормо-часах, трудовых затрат и расходов сырья на единицу товара.

Первичной целью расчета плановых затрат на предприятии является прогноз реально ожидаемых затрат. Расчет плановых затрат служит для подготовки решений. На основе сопоставления прогнозируемых затрат и выручки он делает возможным прогноз будущей прибыли и, следовательно, дает руководству предприятия информацию об эффективности различных вариантов действий.

Информация, собранная и обобщенная в системе учета по центрам ответственности, доводится до заинтересованных пользователей в форме отчетности по подразделениям предприятия.

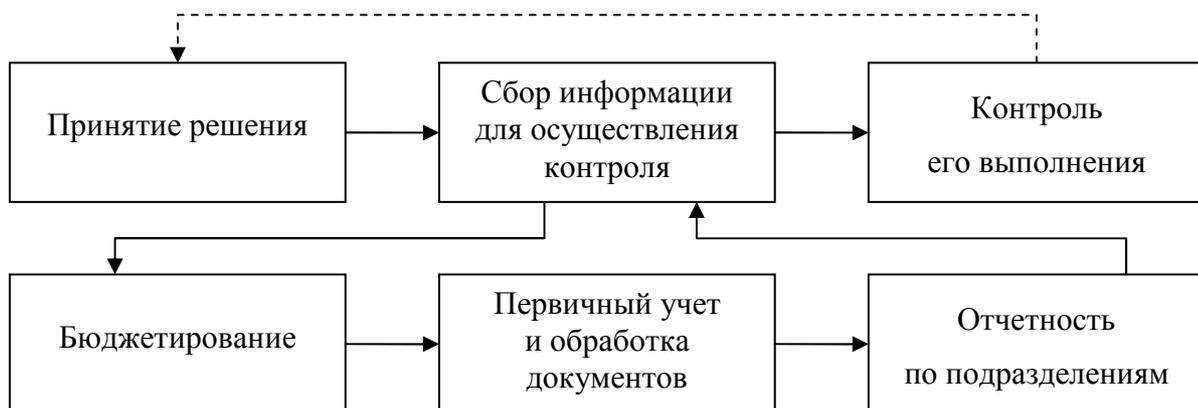


рис. 3.7 - Прямая и обратная связи управленческого контроля с учетом и отчетностью

Внедрение системы бюджетирования позволит ООО «Лыпское»:

– получать обоснованные и точные предполагаемые объемы и структуру

затрат производства;

- сокращать непроизводительные расходы рабочего времени экономических служб за счет упрощения процедур контроля;

- определять более строгий режим экономии затрат и ресурсов, что особенно важно в кризисной ситуации и при сложившемся уровне как закупочных, так и реализационных цен.

Следовательно, бюджетирование в сельскохозяйственной организации является основой для принятия решений о размерах финансирования из внутренних и внешних источников. Оно обеспечивает постоянный контроль над финансовым состоянием предприятия, снабжает информацией, позволяющей разрабатывать мероприятия по оперативной и стратегической корректировке деятельности. Если в организации не используется бюджетирование, нет налаженной системы управленческого учета, классификации затрат, используемой в животноводстве и растениеводстве и прочее, то данные учета относятся к слабым сторонам. Поэтому большое внимание руководителям сельскохозяйственных организаций необходимо уделить слабым сторонам управленческого учета затрат. Для устранения слабых сторон в ООО «Лыпское» руководителям и главным специалистам необходимо наладить систему управленческого учета, разработать классификацию затрат для животноводства и растениеводства, применять планирование и бюджетирование, учитывать специфические затраты, установить обоснованные базы распределения затрат.

Изучение и использование в ООО «Лыпское» выявленных возможностей будет способствовать более эффективному контролю, что приведет к снижению затрат, и в целом – к увеличению прибыли.

Выделение центров ответственности и ответственных исполнителей приведет к точному формированию таких показателей как затраты, доходы, экономическая прибыль. Также ООО «Лыпское» необходимо контролировать и отслеживать выявленные угрозы, так как они могут повлиять на снижение прибыли организации.

В настоящее время управленческому учету затрат в ООО «Лыпское» уде-

ляется недостаточно внимания, в связи с этим можно выделить ряд проблем:

- нет тщательно отлаженной системы управленческого учета;
- отсутствуют ответственные за соблюдение условий организации производства, его технологии, а также за совершение расходов и их величину;
- использование на предприятии не тех методов учета затрат может привести к потере информации о затратах и формировании не корректной себестоимости.

Таким образом, организацию управленческого учета затрат в животноводстве и растениеводстве необходимо осуществлять с учетом специфических и технологических особенностей этих отраслей. Это позволит более точно сформировать информацию о затратах и себестоимости, определить методы учета затрат и центры ответственности, и, в целом, наладить эффективную систему управленческого учета в организации.

Также, для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений с целью повышения эффективности деятельности ООО «Лыпское» было предложено провести CVP-анализ (анализ соотношения «затраты – выпуск – результат») безубыточности производства для определения точки безубыточности

Данный механизм контроля и анализа является одним из наиболее эффективных средств оперативного и стратегического планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятия выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции и ее реализации, минимизировать предпринимательский риск.

Главными элементами анализа соотношения «затраты – выпуск – результат» выступают маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), производственный левеидж и маржинальный запас прочности (табл. 3.9). При осуществлении контроля и анализа безубыточности производства обязательным условием является деление затрат предприятия на постоянные и переменные. Постоянные затраты не зависят от объема производства, а

переменные – изменяются с ростом (снижением) объема выпуска и продаж. В процессе расчета объема валовой продукции, покрывающего постоянные и переменные затраты, производственные предприятия в своей практической деятельности используют такие показатели, как величина и норма маржинального дохода.

Таблица 3.9

**Главные элементы анализа соотношения
«затраты – выпуск – результат»**

Наименование соотношения	Обозначение соотношений
Маржинальный доход	Разница между валовой продукцией предприятия и суммой его переменных затрат
Порог рентабельности (точка безубыточности)	Показатель, характеризующий объем производства реализации, при котором валовая продукция предприятия равна всем его совокупным затратам, т.е. тот объем производства или продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка
Производственный леве-ридж	Механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема производства реализации продукции (работ, услуг)
Маржинальный запас прочности	Процентное отклонение фактической валовой продукции (работ, услуг) от пороговой валовой продукции (порога рентабельности)

Показатель величины маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли. Существует два способа определения величины маржинального дохода.

Первый способ: из валовой продукции предприятия вычитают все переменные затраты, т.е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат.

Второй способ: величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия.

Средняя величина маржинального дохода – это разница между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Норма маржинального дохода – это доля величины маржинального дохода в валовой продукции или доля средней величины маржинального дохода в цене продукции.

Применение этих показателей помогает своевременно решить некоторые задачи, например определить размер прибыли при различных объемах производства.

CVP-контроль и анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Основная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит величине маржинального дохода. Увеличение прибыли достижимо при возрастании величины маржинального дохода. Добиться этого можно разными способами: снизить цену продажи и соответственно увеличить объем реализации; увеличить объем реализации и снизить уровень постоянных затрат, пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

На выбор модели поведения предприятия также оказывает существенное влияние величина маржинального дохода в расчете на единицу продукции. Одним словом, в использовании величины маржинального дохода заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходами предприятий.

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) используются три метода: графический, уравнений и маржинального дохода.

Рассмотрим графический метод нахождения точки безубыточности (порога рентабельности) - он сводится к построению комплексного графика «затраты – выпуск – результат».

Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значению затрат и валовой продукции.

Для проведения графического анализа в прямоугольной системе координат строится график зависимости затрат и выручки от количества единиц выпущенной продукции (рис. 3.8).

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) в меж-

дународной практике также используют метод уравнений, основанный на исчислении прибыли предприятия по формуле:

Валовая продукция – Переменные затраты – Постоянные затраты = Прибыль.

Детализируя порядок расчета показателей формулы, ее можно представить в следующем виде:

(Цена за единицу x Количество единиц) – (Переменные затраты на единицу x Количество единиц) – Постоянные затраты = Прибыль.

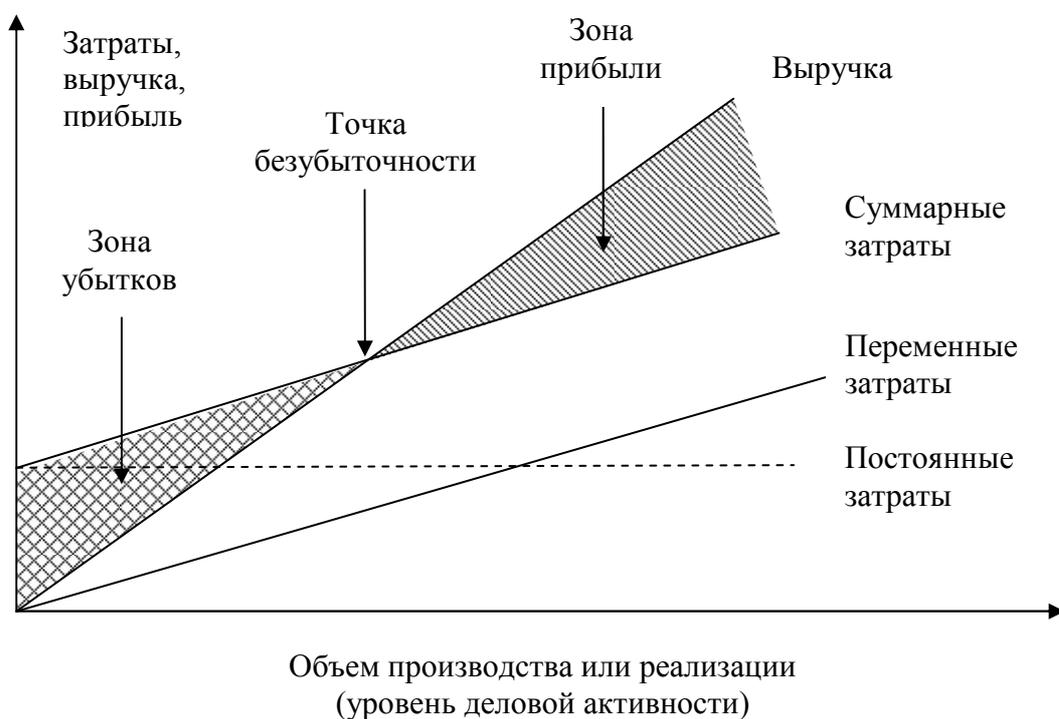


рис. 3.8 - **Графический анализ взаимосвязи «затраты - объем производства - прибыль»**

Производственный леве́ридж (leverage в дословном переводе – рычаг) – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Необходимым условием применения механизма производственного леве́риджа является использование маржинального метода, основанного на подраз-

делении затрат предприятия на постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Производственный левэридж является показателем, помогающим менеджерам выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью. Величина производственного левэриджа может изменяться под влиянием: цены и объема продаж; переменных и постоянных затрат; комбинации любых перечисленных факторов.

Использование механизма производственного левэриджа, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить потенциал формирования прибыли предприятия. Вместе с тем приведенные аспекты методики контроля и анализа эффективности производства и продажи сельскохозяйственной продукции требуют определенной степени совершенствования.

Методика контроля и анализа эффективности производства и продажи продукции «затраты – выпуск – результат», по нашему мнению, необходимо проводить не только в целом по предприятию на последней стадии процесса воспроизводства, т.е. продажи, но и по производственным центрам прибыли на производственной стадии их деятельности с целью оперативного принятия решений по устранению недостатков и оценки эффективности работы каждого хозяйственного подразделения. Для этого мы предлагаем все производственные затраты в планировании и учете подразделять на более детальные группы: переменные (ПЗ); условно-переменные (УПЗ); смешанные затраты (СЗ); постоянные (ПОЗ). В данном случае валовая продукция (ВП) каждого подразделения определяется в оценке по трансфертной цене. Приведенная группировка затрат позволяет определять:

маржинальный доход первый (технологический) по формуле:

$$\text{МД1} = \text{ВП} - \text{ПЗ} - \text{УПЗ};$$

маржинальный доход второй (т.е. в целом подразделения):

$$\text{МД2} = \text{ВП} - \text{ПЗ} - \text{УПЗ} - \text{СЗ};$$

прибыль подразделения исчисляется:

$$\text{П} = \text{МД2} - \text{ПОЗ}.$$

Приведенные методы расчета маржинального дохода и прибыли можно использовать применительно к оценке как деятельности подразделения в целом, так и по отношению к отдельным видам продукции сельского хозяйства.

Кроме того, предлагаемая группировка производственных затрат по отношению к объему производства (продукции, работ) позволяет контролировать окупаемость затрат и безубыточный объем производства (t) на любом технологическом-производственном уровне:

$$t1 = \text{ВП} \times \text{ПОЗ} : \text{МД1}; \quad t2 = \text{ВП} \times \text{ПОЗ} : \text{МД2}.$$

Таким образом, на уровне подразделений можно контролировать безубыточный объем производства по отношению к переменным, условно-переменным и совокупным переменным затратам (рис. 3.9).

В настоящее время осуществление контроля в сельскохозяйственных организациях производится по структурно-функциональной форме внутрихозяйственного контроля деятельности (производства продукции и ее продажи), отражающей необходимые контрольные взаимодействия единиц оргструктуры, соответственные их контрольным функциям. Примером служит то, что осуществление контроля непременно входит в должностные обязанности любого руководителя подразделения, а также должно включаться в функции любого ответственного лица.

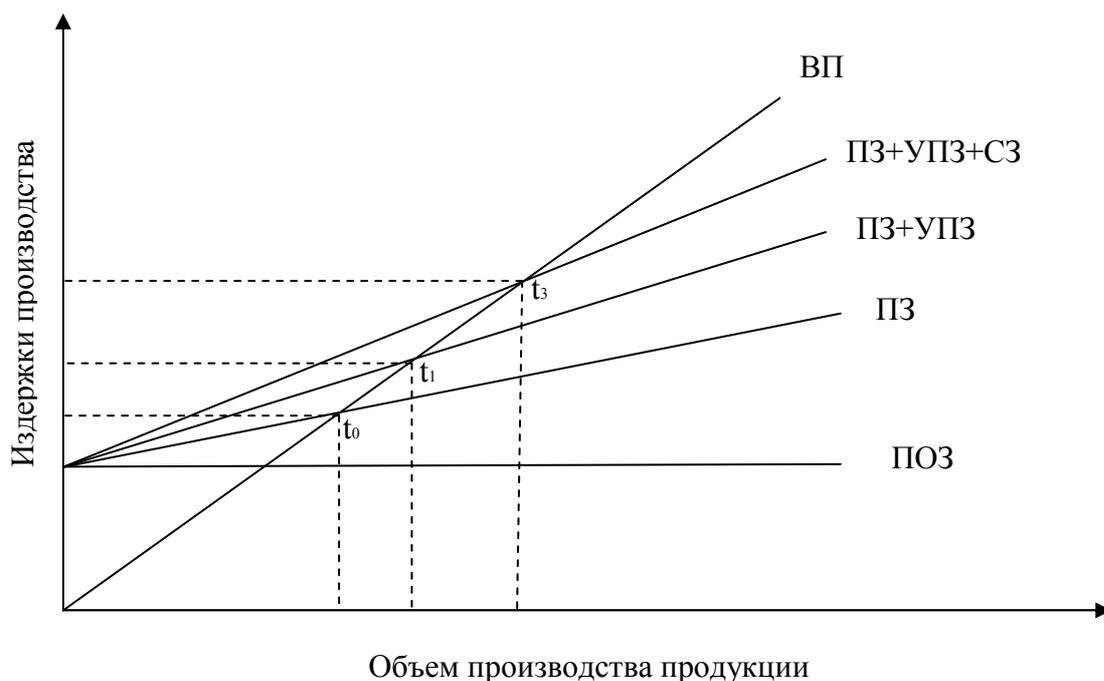


рис. 3.9 - Модель ступенчатости контроля и управления окупаемости затрат центра ответственности

В широком смысле работа механизма внутреннего контроля заключается в контрольной деятельности на основе используемой методологии внутреннего контроля (цель, задачи, принципы, формы, типы, методы). Работа механизма контроля выражается в осуществлении установленных процедур контроля и в функционировании системы учета.

Характерными способами правонарушений в отношении продукции растениеводства и животноводства являются прямое ее хищение и создание неучтенных излишков. Прямое хищение могут совершать лица, не несущие материальной ответственности, но имеющие возможность маскировать следы преступления в документах и записях учета. Создание неучтенных излишков продукции для последующего хищения сопряжено с сокрытием следов преступления подлогами в бухгалтерских документах.

Возможные способы хищения продукции сельскохозяйственного производства:

– прямое изъятие продукции с предприятия, склада при поступлении, переработке, хранении, транспортировке, реализации без маскировки следов преступной деятельности в документах учета;

– создание неучтенных излишков продукции с целью последующего ее хищения и сокрытия преступления путем искажения содержания учетных записей и внесения в достоверные документы учета, отчетности фальсифицированных данных.

Способы хищения молока и молочной продукции довольно разнообразны. Например, при продаже молока и молочной продукции встречаются следующие нарушения:

– списание сырья на затраты производства по завышенным нормам расхода;

– не обоснованное списание молока на естественную убыль;

– излишнее списание жира в отходы при выработке продукции;

– разбавление, завышение влажности, недовложение.

Совершенствование системы внутреннего контроля – это непрерывный процесс, заключающийся в обосновании и реализации наиболее рациональных форм, методов, способов и путей ее создания и развития.

Сельскохозяйственному предприятию ООО «Лыпское» были предложены следующие варианты по улучшению системы контроля финансовых результатов от продажи продукции, которые возможно применить как в краткосрочном и среднесрочном, так и в долгосрочном периоде:

- выделить в составе структурных подразделений и структурных единиц предприятия центры затрат и центры ответственности;

- внедрить на предприятии систему управленческого учета затрат в разрезе центров ответственности и центров затрат;

- внедрить систему бюджетирования, в котором происходит сравнение достигнутых фактических результатов с запланированными, в котором формируются определенные бюджетные показатели;

- осуществлять систематический контроль за работой оборудования и производить своевременную его наладку с целью недопущения снижения качества продукции;

- при вводе в эксплуатацию нового оборудования уделять достаточно внимания обучению и подготовке кадров, повышению их квалификации, для эффективного использования оборудования и недопущения его поломки из-за низкой квалификации;

- использовать системы депремирования работников при нарушении или трудовой или технологической дисциплины;

- разработать и осуществить мероприятия, направленные на улучшение материального климата в коллективе, что в конечном итоге отразится на повышении производительности труда;

Выполнение указанных выше рекомендаций позволят добиться ООО «Лыпское» не только стабильного дохода, но и эффективного его использования для достижения максимального удовлетворения производственных, материальных и социальных нужд предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью данной диссертационной работы является изучение развития учета и контроля доходов и расходов в сельскохозяйственных организациях.

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Пермского края. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы функционирования учета и контроля доходов, расходов.

По мере перехода России к рыночным отношениям и сближения отечественной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности в учете финансовых результатов происходят существенные изменения, однако в настоящее время они так и не нашли окончательного решения. В частности недостаточно теоретических, методологических и методических разработок по учету финансовых результатов в условиях рыночных отношений применительно к аграрной сфере.

Основной задачей бухгалтерского учета доходов и расходов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности. Эта задача считается одной из самых трудных в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях характеризуется рядом особенностей, отражающих специфику отрасли. Это вызвано естественным фактором: процесс производства связан с землей и живыми организмами, а также социальным фактором – в сельском хозяйстве возможны разные организационно-правовые формы предприятий.

Агропромышленный комплекс занимает важное место в народном хозяйстве Пермского края. Сельское хозяйство края представлено хозяйствами таких категорий, как сельскохозяйственные организации, хозяйства населения, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели.

Животноводство является основным направлением деятельности товаропроизводителей в Пермском крае, на его долю приходится более половины производства валовой продукции и 58% выручки от ее реализации (стоимость продукции животноводства в фактических ценах ежегодно увеличивается).

Состояние отрасли, в конечном счете, определяет уровень эффективности всего агропромышленного комплекса.

Природно-климатические условия региона позволяют развивать многоотраслевое сельское хозяйство, полностью обеспечивать свои потребности в основных видах продовольствия.

Производство зерна имеет большое значение в экономике края. Однако в связи с тем, что регион расположен в зоне рискованного земледелия, урожайность зерновых культур и объемы производства зерна по годам остаются нестабильными.

Система бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий находится в зависимости от организации аграрного производства, организационно-правовой формы и специализации хозяйства, но при этом ей присущи общие черты, характерные для учета в любой отрасли народного хозяйства: учет строится по единому унифицированному Плану счетов, применяются типовые регистры бухгалтерского учета и формы, а так же методы организации учетных работ.

Бухгалтерский учет в организациях должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих требований и правил, утвержденных законодательными актами страны. Выбранные правила и варианты приемов должны быть закреплены документально, то есть оформлением учетной политики.

От правильности постановки учета и контроля доходов, расходов зависит достоверность полученных данных и объективность принимаемых руководством экономического субъекта решений, так же при проведении внутреннего контроля.

В дипломном проекте дана общая характеристика рассматриваемого предприятия ООО «Лыпское».

Целями деятельности организации являются расширение рынка сельскохозяйственных товаров и услуг: выращивание различных зерновых культур, животноводство, производство молока, мяса, продажи их населению, а в связи с этим - извлечение максимальной прибыли. Существующее производственное направление предприятия молочно-мясное, которое определяет специализацию хозяйства.

В 2013 году ООО «Лыпское» увеличило общую сумму прибыли на 3006 тыс. рублей или 92,1%. Это свидетельствует о спаде затрат предприятия и увеличении объема производства и реализации продукции. Таким образом, на этом предприятии особое внимание необходимо уделять повышению спроса на продукцию.

В работе выдвинуто предложение модернизировать учет и контроль доходов и расходов. В области контроля проведена рационализация системы внутреннего контроля. Выдвинута общая схема методики контроля процессов производства и определения доходов и расходов продукции животноводства и растениеводства. Внедрение указанных результатов, полученных в ходе работы, в практику 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 I, утвержден Государственной Думой Российской Федерации от 21 октября 1994 г. (ред. от 30.12.2015г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть II, утвержден Государственной Думой Российской Федерации от 19 июля 2000г. (ред. 29.12.2015г.).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014г.)
4. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности от 6 марта 1998 года №283.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н) (ред. от 24.12. 2010г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 года №32н) (ред. от 06.04.2015г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 года №43н) (ред. от 06.04.2015г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н) (ред. от 06.04.2015г.).
- 9 Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению»
- 10 Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 N 28 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК»

11 Приказ РФ. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. [Электронный ресурс]: №160н: принят Министерством финансов РФ от 25.11.2011г. (ред. от 02.04.2013)

12 Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. - 3-е изд. перераб. и доп. / Р.А. Алборов. - М.: Дело и сервис, 2007г. – 412с.

13 Алборов Р. А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. – М.: Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2003. - 205 с.

14 Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета – М.: Дело и сервис, 2002г. – 288с.

15 Алборов Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2006. – 344 с.

16 Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / Ю.А. Бабаев. М.: Проспект, 2014.- 391с.

17. Бакаева А. С. План счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению/ А.С. Бакаева. - М.: Издательство Юрайт, 2012. — 174 с.

18 Бирюков Я.В. Основы организации бюджетирования в системе планирования и контроля крупнотоварного агропроизводства Орловской области // Вестник ФГОУ ВПО «МГАУ им. В.П. Горячкина». - 2010. - №5. - С. 46-49.

19 Бланк И.А. Управление прибылью, 3-е изд. перераб. и доп. - К: Ника-Центр, 2007 - 768с.

20 Бычков М. Ф. Основы организации управленческого учета затрат по центрам ответственности // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. - №7. – С. 66 – 68.

21 Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Д.Г. Бадмаева. - М.:ЭКСМО Москва, 2008. - 400 с.

22 Васькин Ф.И. Международные стандарты сквозь призму российского учета доходов и расходов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. - №6. – С.45-48.

23 Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2003. – 528 с.

24 Волков, А.Г. Контроль и ревизия: учебное пособие / А.Г. Волков, Е.Н. Чернышев. – М.: Изд. Центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.

25 Глущенко А. В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учеб.пособие / А.В. Глущенко. Н.Н. Нелюбова— М.: Магистр, 2011—189 с.

26 Гусарова Л. В. Организация внутреннего аудита в некоммерческих организациях// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. - № 1. - С. 32–37.

27 Зайнуллина С. Ф. Особенности учета и контроля доходов и расходов, финансовых результатов в сельском хозяйстве [Текст] / С. Ф. Зайнуллина // Молодой ученый. — 2015. — №8. — С. 528-532.

28 Землякова С. Н. Взаимодействие управленческого анализа и контроллинга в процессе хозяйствования организаций // Донская аграрная научно-практическая конференция Международный сборник научных трудов «Инновационные пути развития агропромышленного комплекса: задачи и перспективы» 25–26 октября 2012 г. п.Персиановский.- с.275–277.

29 Землякова С. Н. Становление и развитие бухгалтерского управленческого учета в сельскохозяйственных организациях. Учебное пособие / С. Н. Землякова; М-во сельского хозяйства Российской Федерации, Департамент науч.-технологической политики и образования ФГБОУ ВПО «Донской гос. аграрный ун-т». Новочеркасск, 2012.-200с.

30 Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.

31 Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу / В.Б. Ивашкевич. - М.: Изд-во «Финансы и статистика», 2009. - 192 с.

32 Игошина Ю.А. Система бюджетирования и составление генерального бюджета сельскохозяйственной организации // Вестник НГИЭИ. - 2012. - №3. - С. 42-62.

33 Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев. - М.: ТК Велби, 2002. - 424 с.

34 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 592 с.

35 Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый и управленческий) учет: учебник / Н. П. Кондраков. – М: ТК Велби, Из-во Проспект, 2008. 448 с.

36 Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование (3-е издание) / Под ред. В. Толкача. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.

37 Куликова, Л.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Л.И. Куликова. – М.: Бухгалтерский учет, 2011.

38 Лисович, Г. М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 456 с.

39 Миргородская Т.В. Аудит: Учебное пособие. . – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011. – 288с.

40 Мисаков А.В. Организация планирования и программирования аудита финансовых результатов сельскохозяйственных организаций // Экономические науки. - 2015- № 3 (124). - С. 110-113.

41 Мисаков А.В. Оценка состояния аналитической работы на предприятиях АПК / А.В. Мисаков, М.А. Абдулкадырова, И.Б. Басаев // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2008. - 3-2 (58). - С. 117-121.

42 Никулина С. Н. Разработка бюджетов для деятельности сельскохозяйственного производственного кооператива // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий - 2009. - № 8. - С. 51 – 55.

43 Новодворский В.Д. «О понятиях «доходы» и «расходы» в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве»/ В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин // Бухгалтерский учет – 2002. - № 24 – с. 53-56.

44 Остаев, Г.Я. Особенности методики управленческого аудита затрат птицеводческой продукции / Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая, Г.Р. Концевой // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 26(368). – С. 34-49.

45 Остаев, Г.Я. Стратегическое развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве / Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая // Вестник ИжГСХА Научно-практический журнал - 2015. - №1. - С. 42 - 50.

46 Остаев, Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012. – 284 с.

47 Парамонова, Л.А. Управленческий учет и анализ. [Электронный ресурс]: учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Прикладная информатика (по областям)» и другим экономическим специальностям/ О. М. Горелик, Л. А. Парамонова, Э. Ш. Низамова.-М.:Изд-во «Кнорус».-2007

48 Парамонова, Л.А. Управленческий учет в экономике организации [Электронный ресурс]: статья / Горелик О.М., Парамонова Л.А. // Вестник Оренбургского Государственного Университета.-2006г.-№S8 - С.275-281.

49 Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 408 с.

50 Рубан Т. Н. Управление затратами и прибылью сельскохозяйственной организации по ЦФО / Т. Н. Рубан //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий-2013, № 9, С. 39–42.

51 Савицкая Г.В. Экономический анализ, 11-е изд. испр. и доп. - М.: Новое знание, 2005. - 651с.

52 Соколов Я.В. Управленческий учет: учебник/ Под ред. Проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 720 с.

53 Хоружий Л.И. Аудит финансовой отчетности в сельскохозяйственных организациях /Л.И. Хоружий, Р.И. Поташник//Аудиторские ведомости. - 2006. - № 10.

54 Чая, В. Т. Основные компоненты и этапы постановки системы управленческого учета в агрохолдингах / В. Т. Чая, Н. И. Чулахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 13.

55 Широбоков В. Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК: учебник / В. Г. Широбоков. — М.: Финансы и статистика, 2010. — 688 с.

56 Яковлева Я. С. «Особенности системы «стандарт-кост»» / Яковлева Я. С., Мирошниченко Т. А.//Проблемы и перспективы развития экономических систем в исследованиях студентов и молодых ученых: материалы междунаро-д. науч.-практ. конф. — Персиановский: ДОН ГАУ - 2013, - С. 223–225.

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2013 г.	На 31 декабря 2012 г.	На 31 декабря 2011 г.
1	2	3	4	5
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	250	250	250
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	()	()	()
Переоценка внеоборотных активов	1340			
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	6031	6031	6031
Резервный капитал	1360			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	21949	15679	12415
ИТОГО по разделу III	1300	28230	21960	18696
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1410	10552	3090	4092
Отложенные налоговые обязательства	1420			
Оценочные обязательства	1430			
Прочие обязательства	1450	317	371	425
ИТОГО по разделу IV	1400	10869	3461	4517
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1510	857	0	167
Кредиторская задолженность	1520	1125	573	1104
Доходы будущих периодов	1530	877	990	1120
Оценочные обязательства	1540			
Прочие обязательства	1550			
ИТОГО по разделу V	1500	2859	1563	2391
БАЛАНС	1700	41958	26984	25604

Руководитель _____ Г.В. Варов
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ____ " _____ 2014 г.

4
ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ
 за 12 месяцев в 2013 г.

Форма № 2 по ОКУД
 Дата (год, месяц, число)

Организация (орган исполнительной власти) _____ ООО "Лыпское" _____ по ОКПО
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ по ОКПО
 *Вид деятельности _____ сельское хозяйство _____ по ОКВЭД
 **Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС/ОКФС
 _____ по ОКЕИ

Единица измерения: тыс. руб.

КОДЫ		
0710002		
2013	12	31
00587117		
5947019464		
01.3		
65	16	
384		

Показатель наименование	код	За 12 месяцев в 2013 г.	За 12 месяцев в 2012 г.
		1	2
Выручка	2110	20 008	16 043
Себестоимость продаж	2120	-15824	(14768)
Валовая прибыль (убыток)	2100	4184	1275
Коммерческие расходы	2210	()	()
Управленческие расходы	2220		()
Прибыль (убыток) от продаж	2200	4184	1275
Доходы от участия в других организациях	2310		
Проценты к получению	2320		
Проценты к уплате	2330	-492	(315)
Прочие доходы	2340	5018	2304
Прочие расходы (засуха)	2350	-2440	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	6270	3264
Текущий налог на прибыль	2410	()	()
в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
Изменение отложенных налоговых активов	2450		
Прочее	2460	()	()
Чистая прибыль (убыток)	2400	6270	3264

* Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со специализированными видами деятельности: сельское хозяйство, организация, обслуживающее сельское хозяйство, пищевая и перерабатывающая промышленность

** Орган исполнительной власти строку не заполняет

Показатель		За 12 месяцев в 2013 г.	За 12 месяцев в 2012 г.
наименование	код		
1	2	3	4
СПРАВОЧНО			
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
Совокупный финансовый результат периода	2500	6270	3264
Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель _____ Г.В. Варов
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

" ___ " _____ 2014 г.