

Титульный

задание

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ	7
1.1 Теоретические основы учета затрат и исчисления себестоимости	7
1.2 Теоретические аспекты анализа затрат и исчисления себестоимости	18
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «МЕЛЬНИЧАНСКОЕ»	25
2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации	25
2.2 Организационное устройство, размеры и структура управления организации	26
2.3 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность	29
2.4 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутривозвещественного контроля СПК «Мельничанское»	35
3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «МЕЛЬНИЧАНСКОЕ»	38
3.1 Первичный учет затрат на производство продукции молочного скотоводства	38
3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства	41
3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства	47
3.4 Совершенствование учета затрат на производство и рационализация исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства	50
4 АНАЛИЗ ОБЩЕЙ СУММЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА	60
4.1 Анализ состава и структуры общей суммы затрат на производство продукции	60
4.2 Анализ затрат на рубль произведенной продукции	65
4.3 Анализ себестоимости молока	69
4.4 Анализ трудовых затрат на производство молока	71
4.5 Анализ материальных затрат на производство молока	74
4.6 Пути и резервы повышения производства и снижения себестоимости молока	77
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	80
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	85
ПРИЛОЖЕНИЯ	90

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Формирование издержек производства и обращения, их учет имеют важное значение для предпринимательской деятельности организаций. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, данные учета издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это определяет, что участок учета и контроля издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) занимает важное место в общей системе учета организации.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, отражающих все стороны хозяйственной деятельности предприятий (фирм, компаний), их достижения и недостатки. Уровень себестоимости связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и т.д.

Себестоимость является основой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Чтобы добиваться снижения себестоимости надо знать ее состав, структуру и факторы ее динамики, методы калькуляции себестоимости. Все это является предметом статистического изучения при анализе себестоимости.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью данной выпускной квалификационной работы является изучение учета и проведение анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Мельничанское». Для достижения указанной цели определены основные задачи исследования:

- исследование теоретических основ учета и анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства;
- проведение анализа экономического состояния изучаемой организации;
- исследование организации и методики учета затрат на производство продукции молочного скотоводства;
- проведение анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства и определение резервов снижения себестоимости.

Объектом исследования было выбрано СПК «Мельничанское», расположенное в Селтинском районе Удмуртской Республики.

Предмет исследования – вопросы учета и анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- сущность и содержание затрат на производство продукции молочного скотоводства;
- оценка экономических и финансовых показателей изучаемой организации;
- рекомендации по рационализации учета и анализу затрат на производство продукции молочного скотоводства и выявление резервов снижения себестоимости.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы являются законодательные, нормативные и инструктивные документы РФ, регламентирующие организацию бухгалтерского учета, специальная и справочная литература, учебные пособия, труды ученых экономистов.

Для реализации поставленных целей в процессе выполнения настоящей

работы были использованы различные методы, в число которых входят как общенаучные, так и специальные, в частности: статистический метод, монографический метод, балансовый метод, анализ, синтез и некоторые другие.

Информационной основой исследования и написания работы послужили материалы первичного учета, сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СПК «Мельничанское».

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

1.1 Теоретические основы учета затрат и исчисления себестоимости

Организация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) предполагают:

- экономическое обоснование классификации затрат и их группировки для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг);

- определение круга затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и четкое разграничение их между производственной и полной (коммерческой) себестоимостью;

- разработку и обоснование методов стоимостной оценки каждого элемента затрат, распределение их между законченной продукцией и незавершенным производством, распределение косвенных расходов, определение объема калькулируемой продукции (работ, услуг), их объемов и калькуляционных единиц, установление периодичности (сроков) калькулирования [28].

Ведение бухгалтерского учета в нашей стране регламентируется соответствующими нормативными актами. Но не смотря на большое количество положений по бухгалтерскому учету, методических рекомендаций в специальной литературе, встречаются различные мнения по вопросу понятия затрат на производство. Авторами освещается множество тем, относящихся к данной проблеме.

По мнению Н.К. Муравицкой [40, с.324], затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, и отражаемые в балансе как активы организации, способные в будущем принести доход. Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции природных ресурсов, средств и предметов труда.

По мнению С.М. Бычковой [27, с.250], затраты – это расходы ресурсов,

относимые к отчетному периоду при исчислении финансового результата за этот период. Они представляют собой либо часть ранее сделанных, т.е. капитализированных, расходов, либо расходы и начисления, признаваемые затратами в момент их осуществления. Именно затраты важны для определения финансового результата.

Себестоимость продукции – выраженное в денежной форме затраты на её производство и реализацию. Управление себестоимостью продукции предприятий – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий. По мнению Н.П. Кондракова [38, с.605] основным элементом системы управления себестоимостью продукции является прогнозирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью.

По нашему мнению классификация издержек имеет очень важное значение, поскольку отнесение тех или иных затрат к какому либо виду затрат влияет на правильность учета затрат.

В литературе встречается различное количество признаков, по которым классифицируются затраты. Классификация затрат как в отечественном, так и в западном учете по определенным признакам носит условный характер, часто заменяется одно понятие другим (например: косвенные и накладные, основные и постоянные). Зачастую по одному и тому же признаку различные авторы классифицируют (подразделяют) затраты по-разному. Это происходит потому, что каждый из них старается максимально охватить общие особенности деятельности различных отраслей народного хозяйства.

Так Ивашкевич В.Б. [34, с.36] выделяет следующие признаки классификации затрат на производство:

- 1) по отношению к технологическому процессу;
- 2) по экономическим элементам;
- 3) по способу включения в себестоимость;
- 4) по составу

- 5) по периодичности возникновения
- 6) по отношению к готовому продукту
- 7) по целесообразности расходования
- 8) по возможности охвата планом
- 9) по роли в процессе производства
- 10) по отношению к периоду
- 11) по экономическому содержанию
- 12) по отношению к объему производства

Н.П. Кондраков [38, с. 292] выделяет следующие признаки классификации затрат:

- 1) по экономической роли;
- 2) по составу (однородности);
- 3) по способу включения в себестоимость продукции;
- 4) по временным;
- 5) по периодичности возникновения;
- 6) по участию в процессе производства;
- 7) по эффективности;
- 8) по экономическому содержанию;
- 9) по возможности нормирования;
- 10) по отношению к себестоимости продукции;
- 11) по отражению в бизнес-плане;

В рамках каждого из выше приведенных признаков существуют деление затрат.

По экономической роли в процессе производства (по характеру участия в процессе производства или по отношению к технологическому процессу производства) большинство экономистов подразделяют затраты на основные и накладные. Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства, накладные же затраты образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им.

По экономическим элементам или по составу (однородности) выделяют элементные (одноэлементные) и комплексные. Элементными (одноэлементными) называют затраты, состоящие из одного элемента – заработная плата, амортизация и т.д. Комплексными называют затраты, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные расходы [31, с. 295].

По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Данное деление затрат исходит из того, что некоторые издержки могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного вида продукции, а косвенные – с несколькими объектами производства (учета). В данном случае прямые затраты не распределяются, а косвенные являются распределяемыми [23, с. 36].

Очень важное значение для управленческого учета имеет деление затрат на переменные и постоянные, т.е. в зависимости от объёма производства.

Следует отметить, что деление затрат на постоянные и переменные несколько условно, поскольку многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер. Однако недостатки условности разделения затрат многократно перекрываются аналитическими преимуществами системы директ-костинг.

Существуют также и другие признаки классификации затрат на производство продукции, но более подробно, наряду с выше приведенными, мы считаем, что следует остановиться на классификации, делении затрат с точки зрения управленческого учета.

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками – центрами ответственности. Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Учет затрат по центрам

ответственности может реализоваться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые [24, с. 82].

В практике зарубежных и отечественных предприятий центры ответственности обычно устанавливают в зависимости от организационной структуры управления и функций, выполняемых каждым подразделением.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности 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, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования [26, с. 56].

В экономической теории и практике наряду с понятием затрат широко используется понятие издержек. Существует несколько трактовок различий между понятием «затраты» и «издержки». Согласно одной из них – слово «издержки» - денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой – либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких – либо материальных ценностей или услуг.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» [13] 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).

По мнению многих экономистов, а также нашему мнению, следует различать понятие «затрат» и «расходов». М.А. Вахрушина [28, с.54] приводит следующее различие понятия «затрат на производство», формирующих себестоимость и «расходы» определенных в положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации». Необходимо знать, что в бухгалтерском учете

себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость же как элемент учета для целей налогообложения, является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу. Это расхождение не только терминологическое, но и количественное, так как в себестоимости исчисленной в целях налогообложения, включаются расходы по обычным видам деятельности с учетом установленных норм (лимитов) и ограничений. Затраты на производство продукции включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты – предварительной или последующей.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» [13] предлагает следующую группировку расходов организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

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.

Прочими расходами являются: расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов; 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 валюты), товаров, продукции; 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 оценки 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.

С точки зрения учета затрат на производство для нас наибольший интерес представляют расходы по обычным видам деятельности, группировка которых должна быть обеспечена по следующим элементам:

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

Главным в понимании определения расходов в контексте ПБУ 10/99 должна быть цель, которую призвана реализовать данная категория. По нашему мнению, таковой является возможность исчисления финансового результата в виде разницы между доходами и расходами за определенный период. Исходя из этого ПБУ 10/99 содержит ряд ограничений на виды расходов. Эти расходы - по существу стопроцентные затраты (расходы) организации - не являются ее расходами в контексте ПБУ 10/99, так как непосредственно не влияют на формирование финансовых результатов [35, с.8].

Следует отметить, что понятие расходов сопряжено с понятием доходов организации, под которыми понимаются экономические выгоды, приводящие к росту капитала (за исключением вкладов участников).

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» [12], доходы в зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы.

Согласно главе 25 Налогового кодекса РФ [4], расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком. Расходами признаются только те затраты, которые произведены для осуществления дохода.

Согласно Налогового кодекса [4] выделяет две группы расходов:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Наибольший интерес с точки зрения учета затрат на производство вызывают расходы, связанные с производством и реализацией, среди которых выделяют:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

В связи с тем, что учет для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета различен, то в настоящее время в связи с введением в действие главы 25 Налогового кодекса[4], применяется понятие «налогового учета».

Рыночная экономика обуславливает необходимость внедрения такой системы методов производственного учета и систем учета затрат, которые обеспечивали информацией, необходимой для объективного планирования и

оперативного управления процессами производства; для обеспечения реальной достоверной базы ценообразования; анализа экономической эффективности деятельности организации в целом, а также и подразделений, через стоимостную оценку произведенной ими продукции путем сопоставления фактических издержек и себестоимости в различных отчетных периодах.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

К основным задачам учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции относят:

1. информационное обеспечение администрации организации для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий;
2. наблюдение за фактическим уровнем затрат в сравнении с нормативными размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее, а также контроль затрат;
3. исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;
4. выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений;
5. обеспеченность базы для ценообразования;
6. стоимостная оценка статей баланса [44, с.325].

На наш взгляд, система производственного учета характеризуется такими показателями как применяемая в организации система учета затрат и метод учета затрат.

Анализируя международный опыт управленческого учета многие авторы приходят к выводу, что по полноте включения затрат в себестоимость производства на западных предприятиях можно говорить о двух системах

управленческого учета: системе полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. о традиционном учете по полной себестоимости, и системе неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по признаку зависимости расходов от объема производства, т.е. системе «директ-костинг».

Традиционный вариант учета затрат на производство и калькулирование себестоимости – предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые (непосредственно относимые на объекты калькулирования) и косвенные (относимые на объекты калькулирования только в конце отчетного периода при распределении между ними пропорционально той или иной базе). Это так называемый метод учета и калькулирования полной себестоимости [34, с.359].

Проблема распределения затрат заключается в том, что какого-либо универсального способа не существует. Можно применять альтернативные методы распределения затрат, в определенных обстоятельствах может использоваться не один метод, и, следовательно, выбор способа распределения накладных расходов часто субъективен. Основная цель такого выбора – определение метода, имеющего наиболее тесную причинно-следственную связь с формированием себестоимости, то есть разделение накладных расходов должно быть связано с прибылью, полученной на каждое подразделение. Конечный результат, который должен быть достигнут на данном этапе, - распределение всех производственных накладных расходов между производственными и обслуживающими подразделениями предприятия.

Мы считаем, что найти наиболее удовлетворяющую производство, финансово-хозяйственную деятельность организации базу достаточно сложно, причем следует присоединиться к мнению авторов, которые утверждают, что распределение косвенных расходов достаточно трудоёмко, поэтому при распределении теряется оперативность в учете затрат на производство, а следовательно теряются все преимущества данной системы учета затрат. Так,

И.Г.Кукукина[39, с. 65] считает, что любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обоснованно, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования, поэтому наиболее точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при калькулировании по системе «директ-костинг».

Под этим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только прямые затраты, только переменные, т.е. зависящие от изменений объёмов производства. В этом состоит основная отличительная особенность система учета неполной себестоимости (Direkt-Costing-System – англ., амер. – система «директ-костинг» (система учета прямых затрат); Deskungs-beitragsrechnung, или Grenzkostenrechnung, - нем. – система учета сумм покрытия, или система учета граничных (предельных) затрат) [37, с. 158].

Подобная отечественному нормативному методу, в западных странах с рыночной экономикой используется также система учета стандарт-кост. При системе стандарт-кост учет затрат осуществляется двумя вариантами. При первом, затраты учитываются по стандартной стоимости и выпущенная готовая продукция также оценивается по стандартной стоимости. При втором варианте, готовую продукцию оценивают по нормативной стоимости, а затраты учитываются по фактической стоимости. В обоих вариантах незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости [41, с. 375].

Подводя итог использованию этих двух систем учета затрат заметим, что использование традиционного калькуляционного варианта учета затрат должен применяться в условиях принятия перспективных управленческих решений, а учет по ограниченной себестоимости наиболее эффективен для принятия оперативных управленческих решений.

Существуют различные методы учета затрат на производство и

калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки. Обще принятой классификации методов учета и калькулирования не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами. По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета затрат по функциям. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод фактических и нормативных затрат [34, с.107]. Однако по мнению ряда авторов к выше приведенным основным методам следует относить и нормативный метод.

В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой (производственной) и финансовой бухгалтерией. Эта связь осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой (производственной) бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой) системе учета на предприятии, т.е. речь идет о первом варианте связи. Если подсистема управленческого (производственного) учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета – экраны. Это второй вариант.

1.2 Теоретические аспекты анализа затрат на производство продукции

Непременным условием успешной работы каждого предприятия является получение достаточных размеров прибыли в результате хорошей работы. Резервы прибыли надо искать в повышении эффективности производства в

бережливости и экономии всех видов производственных ресурсов, в трудовой и технологической дисциплине, в снижении себестоимости продукции.

Анализ себестоимости продукции имеет немаловажное значение, так как при снижении себестоимости продукции увеличивается прибыль организации.

Главная цель анализа себестоимости – выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить тенденции изменения ее уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции [46, с. 408].

Эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами: формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии; степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии; состоянием планирования и нормирования уровня операционных затрат; наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной, и ежемесячной внутренней отчетности; наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать и управлять процессом формирования затрат [36, с. 223].

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:

- полная себестоимость товарной продукции в целом и по элементам затрат;
- затраты на рубль продукции;
- себестоимость отдельных изделий;
- отдельные статьи затрат;
- затраты по центрам ответственности.

Этапы анализа:

- анализ динамики себестоимости продукции;
- анализ выполнения плана по уровню себестоимости продукции;
- межхозяйственный сравнительный анализ себестоимости продукции;
- факторный анализ себестоимости продукции в целом, по видам и статьям затрат;
- определение резервов снижения себестоимости продукции.

Цель анализа:

- изучение закономерностей и оценка динамики себестоимости;
- оценка выполнения плана;
- изучение причин и изменения себестоимости продукции;
- оценка уровня себестоимости;
- поиск резервов экономии затрат на производство продукции;

Основными источниками информации для анализа себестоимости продукции являются: «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)», плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции, данные синтетического и аналитического учета затрат по основным и вспомогательным производствам и т.д.[32, с.223].

Анализ себестоимости продукции обычно начинают с изучения общей суммы затрат в целом, и по основным элементам. Общая сумма затрат может измениться из-за объема и структуры ее выпуска, уровня переменных затрат на единицу продукции и сумму постоянных расходов.

В процессе анализа необходимо изучить также структуру издержек по экономическому содержанию, т.е. по элементам затрат. По мнению Бычковой С.М. [27, с.171], группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучить материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это

свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, росте производительности труда. Удельный вес заработной платы сокращается и в том случае, когда увеличивается доля покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов, что говорит о повышении уровня кооперации и специализации.

По мнению Савицкой Г.В. [42, с.230], издержкостность (затраты на рубль произведенной продукции) – очень важный обобщающий показатель себестоимости продукции, характеризующий уровень себестоимости продукции в целом по предприятию. Во-первых, он универсален: может рассчитываться в любой отрасли производства, и, во-вторых, наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью. Исчисляется данный показатель отношением суммы затрат на производство и реализацию продукции к стоимости произведенной продукции в текущих ценах.

Также в процессе анализа изучается динамика затрат на 1 рубль продукции и производится межхозяйственное сравнение по этому показателю.

После общей оценки выполнения плана по уровню себестоимости в целом по хозяйству следует начать анализ себестоимости отдельных видов продукции. Он начинается с изучения уровня и динамики себестоимости, рассчитывают базисные и цепные темпы роста, строят графики. Уровень и темпы роста себестоимости сравнивают с данными других хозяйств одинакового производственного направления и со средними данными по региону. Это позволяет установить тенденцию изменения себестоимости продукции и дать оценку работы хозяйства [43, с.170].

Влияние факторов первого порядка на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью факторной модели:

$$C_i = A_i / V\Pi_i + b_i,$$

где C_i – себестоимость единицы i -го вида продукции;

A_i – постоянные затраты, отнесенные на i -ый вид продукции;

$V\Pi_i$ – объем выпуска i -го вида продукции;

b_i , - переменные затраты на единицу i -го вида продукции. [45, с.234]

Затем следует изучить причины роста себестоимости продукции. Одни из них являются объективными и не зависят от деятельности предприятий: рост цен в связи с инфляцией на продукцию, технику, электроэнергию и т.д.

Однако наряду с объективными факторами немаловажную роль играют и субъективные причины: разный уровень продуктивности животных и урожайности культур, низкий уровень механизации производственных процессов, организация оплаты труда.

Анализ затрат по экономическим элементам осуществляется следующим образом:

1. Определяется общая величина затрат по плану и по факту (смета затрат).
2. Определяется абсолютное отклонение по смете затрат (фактические затраты минус плановые).
3. Сопоставляются фактические затраты данного периода с фактическими затратами прошлого периода. Анализ показателя в динамике (за ряд лет).
4. Определяются абсолютное отклонение по каждому экономическому элементу и удельный вес каждого, элемента затрат[42].

По изменению удельного веса расходов на зарплату определяют изменение трудоемкости продукции. Увеличение удельного веса зарплаты является следствием увеличения трудоемкости продукции, и наоборот.

По изменению удельного веса материальных затрат определяют изменение производительности труда. Увеличение удельного веса материальных затрат является следствием роста производительности труда, и наоборот.

По изменению удельного веса амортизационных отчислений определяют изменение технического уровня производства.

В целом анализ затрат по экономическим элементам позволяет установить влияние технического прогресса на структуру затрат.

В себестоимости продукции (работ, услуг) расходы на обслуживание и управление занимают значительный удельный вес. Эти расходы называются комплексными, так как они состоят из нескольких экономических элементов.

Основными задачами анализа комплексных расходов являются:

- контроль за исполнением сметы расходов;
- выявление причин отклонения от сметы;
- определение путей снижения расходов.

Анализ начинают с изучения исполнения сметы, т.е. определяют отклонение по каждой статье расхода и общую сумму отклонений. С этой целью рассматривают плановые и фактические суммы по каждой статье расхода, выявляют снижение или перерасход.

Наряду с абсолютным отклонением по статьям расхода, и в целом, определяют и относительное отклонение, но только по условно-переменным статьям, расходам.

Чтобы определить количественные влияния факторов на изменение сметы комплексных расходов, необходимо все расходы разделить на две группы: условно-постоянные и условно-переменные. По каждой группе определить общую сумму расходов.

Сравнивая пересчитанные суммы расходов, (с учетом изменения выполнения плана по объему выпуска) с плановыми суммами расходов (постоянных и временных), определяем отклонения, образовавшиеся вследствие изменения объема производства. Вычитая из отчетных (фактических) постоянных и переменных расходов суммы расходов, пересчитанные на фактический выпуск, получают отклонения, образовавшиеся вследствие нарушения сметы (структуры производства).

Условно-переменные расходы корректируются на процент выполнения плана по производству продукции. Полученные результаты сравниваем с

фактической суммой расхода. Изменение суммы накладных расходов за счет экономии (перерасхода) можно рассчитать так:

$$\pm \text{НР} = \sum \text{расходов по факту} - (V_{\text{пл}} \times \text{на процент выполнения плана} + C_{\text{пл}}) \quad (1.2)$$

Изменение накладных расходов за счет объема производства продукции можно определить путем умножения плановой суммы переменных расходов на процент выполнения плана и разделить на 100%:

$$\pm \text{НР} = (V_{\text{пл}} \times \% \pm V) \times 100\% \quad (1.3)$$

где $\pm \text{НР}$ — изменение накладных расходов;

$V_{\text{пл}}$ - плановая сумма переменных расходов;

$\% \pm V$ - процент перевыполнения (недовыполнения) плана по выпуску продукции;

$C_{\text{пл}}$ — плановая стоимость постоянных затрат.

В процессе анализа комплекса расходов в целом должны быть выявлены причины изменения расходов. Невыполнение намеченных мероприятий по улучшению условий труда, подготовке и переподготовке кадров, обучению, внедрению инноваций, технологий обеспечивает экономию расходов, но наносит хозяйствующему субъекту больший ущерб, чем полученная экономия[32].

В процессе анализа должны быть выявлены причины перерасхода затрат. Перерасход необходимо рассматривать как неиспользованные резервы снижения себестоимости.

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «МЕЛЬНИЧАНСКОЕ»

2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации

Вид экономической деятельности СПК «Мельничанское» - смешанное сельское хозяйство, которое специализируется на производстве молока, а также производит мясо, выращивает зерновые культуры. СПК «Мельничанское» товарное хозяйство молочного направления. СПК «Мельничанское» расположено на юге Селтинского района в 10 км от Сибирского тракта и в 138 км от города Ижевска, по адресу РФ, Удмуртская Республика, Селтинский район, деревня Мельничата, ул. Мельничанская, дом 46.

Правовое положение кооператива определяется действующим законодательством Российской Федерации и Уставом. СПК «Мельничанское» является юридическим лицом, обладает полной хозяйственной самостоятельностью, имеет обособленное имущество, самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в банках на территории России, от своего имени самостоятельно выступает участником гражданско-правового оборота, приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности, может выступать в качестве истца и ответчика в суде, в арбитражном или третейском суде.

СПК «Мельничанское» является коммерческой организацией, преследующей в качестве основной цели своей предпринимательской деятельности извлечение прибыли. Хозяйство обладает общей гражданской правоспособностью. Оно вправе иметь гражданские права и нести гражданские обязанности для осуществления любых видов деятельности.

Предметом деятельности СПК «Мельничанское» являются:

- производство сельскохозяйственной продукции;
- переработка сельскохозяйственной продукции;

- организация оптовой, розничной и комиссионной торговли в порядке, установленном действующим законодательством;
- деятельность столовых при предприятиях и учреждениях;
- оказание транспортных услуг в порядке, установленном действующим законодательством;
- производство общестроительных работ;
- любые иные виды хозяйственной деятельности, в том числе внешнеэкономической, не запрещенные законодательством.

2.2 Организационное устройство, размеры и структура управления организации

Финансово-экономическая служба состоит из: бухгалтерской службы и экономической службы.

Экономическая служба занимается вопросами цен и рентабельности, осуществляет функции планирования, организации труда, экономического анализа, совершенствования организации труда и управления. Главный экономист возглавляет службу, в его подчинении находится экономист.

Бухгалтерская служба осуществляет организацию первичного учёта, бухгалтерский учёт, финансовую деятельность, статистическую и бухгалтерскую отчётность, контроль за сохранностью собственности, соблюдением экономии трудовых, материальных и денежных ресурсов. Возглавляет службу главный бухгалтер, который подчиняется председателю СПК «Мельничанское». В его непосредственном подчинении находятся бухгалтеры.

Цех механизации возглавляет главный инженер. Ему непосредственно подчинены инженер по сельскохозяйственным машинам, начальник автогаража, экспедитор по снабжению, медицинский работник, заведующий мастерской. Основные задачи – бесперебойное обеспечение транспортом и

спец. техникой структурных подразделений, надзор за техническим состоянием техники.

Цех растениеводства возглавляет главный агроном, которому подчиняются агроном-селикционер, кладовщик зерносклада, бригадир мех.отряда, агроном-учетчик. Этот цех отвечает за внедрение эффективной технологии производства и прогрессивной организации труда, обучение кадров, технологическое обслуживание и обеспечение специальными ресурсами: удобрениями, семенами. Подразделениями данного цеха являются зерновой склад и механизированный отряд.

Цех животноводства состоит из зоотехнической службы, молочных ферм и мясных ферм. Возглавляет данный цех главный зоотехник, в его подчинении находятся лаборант молочного блока, фуражир, зоотехник-селикционер, старший зоотехник, заведующий МТФ и заведующий фермой.

Цех обслуживания делят на строительную бригаду, возглавляет которую начальник СЭМР, и столовую, непосредственным руководителем которой является заведующая.

Для дальнейшего анализа СПК «Мельничанское» необходимым является рассмотрение основных показателей деятельности организации, представленной в таблице.

Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности организации

Показатели	2013г.	2014г.	2015г.	2013 г. в % к 2015г.
1	2	3	4	5
А. Производственные показатели:				
1. Произведено продукции, ц:				
молоко	7858	8078	6400	81,45
прирост живой массы КРС	323	535	658	203,72
зерно	8288	9640	11000	132,72
2. Площадь с.-х. угодий, га	1242	1242	1242	100
в т.ч.				
пашни	1242	1242	1242	100
3. Урожайность с 1 га, ц:				
зерна	12,3	15,63	10,4	84,55

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5
4. Среднегодовое поголовье скота, в т.ч. коров животные на выращивании и откорме	160 355	160 371	160 330	100 57,89
5. Продуктивность с.-х. животных: среднегодовой удой молока на 1 корову, кг среднесуточный прирост живой массы КРС, г	4911 284,5	5049 458,04	4000 516,5	81,45 181,57
Б. Экономические показатели: 6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. Растениеводство животноводство	15272 374 14898	17413 397 17016	18219 252 17967	119,29 67,38 120,6
7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. Растениеводство животноводство	14994 321 14673	16429 295 16134	18653 339 18314	124,36 105,6 124,81
8. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	278	984	-434	-
9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	-49	2285	725	75,68
10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	-49	2285	725	75,68
11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %	-0,32	13,12	3,98	-

Анализ данной таблицы показал, что себестоимость продажи продукции в 2015 г. по отношению к 2013 г. увеличилась на 24,36%. В 2013 году предприятие убыточное, прибыль до налогообложения и чистая прибыль отрицательна, уровень убыточности -0,32%. На уже в 2014 году ситуация изменилась и организация получила прибыль, так чистая прибыль составила 2285 тыс. руб., в 2015 году 725 тыс. руб. Производство продукции животноводства (прирост живой массы КРС) и растениеводства увеличилось в 2015 году по сравнению с 2013 годом, а производство молока уменьшилось на 18,65%. Темп роста зерна составил – 132,72%, прироста живой массы КРС – 203,72 %, молока - 81,45 %. Рентабельность СПК «Мельничанское» снизилась в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 9,14%, это вызвано, прежде всего, увеличением себестоимости продукции на 24,36%. Для повышения рентабельности деятельности СПК «Мельничанское»

необходимо изменить структуру реализуемой продукции, а именно увеличить удельный вес более рентабельных видов продукции в общей сумме продукции либо изменить средний уровень реализационных цен.

2.3 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

В рыночных условиях залогом выживаемости и основной стабильности положения хозяйствующего субъекта является финансовая устойчивость. Достижение финансовой устойчивости возможно на основе повышения эффективности производства. Повышение эффективности производства достигается на основе эффективного использования всех видов ресурсов и снижения затрат, поэтому особое внимание должно отводиться управлению ресурсами.

Таблица 2.2 – Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2013г.	2014г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	9765,2	13506,5	14427	115,5
2. Фондообеспеченность, тыс. руб.	7,86	10,87	11,62	115,50
3. Фондовооруженность, тыс. руб.	199,29	275,64	320,6	110,39
4. Фондоемкость, руб.	0,64	0,13	0,12	98,68
5. Фондоотдача, руб.	1,56	7,58	8,57	102,3
6. Рентабельность использования основных средств, %	-0,01	0,17	0,05	-
Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов				
7. Затраты труда, тыс. чел.-час.	98	95	81	82,65
в т.ч. в растениеводстве	34	20	15	44,12
в животноводстве	48	51	47	97,92
в других производствах	16	24	19	118,75
8. Производительность труда, тыс. руб., в т.ч. в растениеводстве	254,3	318,07	338,7	133,2
в животноводстве	309,3	432,4	507,6	164,2
в других производствах	359	824,6	421,7	117,5
9. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	6610	6689	6216	94,04
10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	2,31	2,6	2,93	126,86

Продолжение таблицы 2.2

1	2	3	4	5
В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов				
11. Произведено ц молока на 100 га с.-х. угодий	634	650	516	81,38
прирост живой массы КРС на 100 га с.- х. угодий	26	43	52,9	203,5
зерна на 100 га пашни	667	776	717,21	107,5
Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
12. Материалоотдача, руб.	1,23	2,18	2,15	175,31
13. Материалоемкость, руб.	0,82	0,46	0,46	56,41
14. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,02	0,25	0,24	1200
15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,98	0,96	0,99	100,84
Д. Показатели эффективности использования капитала				
16. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	-0,19	8,08	2,75	-
17. Рентабельность собственного капитала, %	-0,27	11,15	3,42	-
18. Рентабельность внеоборотных активов, %	-0,36	15,08	5,02	-
19. Рентабельность оборотных активов, %	-0,42	17,41	6,05	-

Анализ данной таблицы показал, что эффективность использования основных фондов низкая в 2013 году фондоотдача составляет 1,56 рубля в расчете на 1 рубль основных фондов, но уже к 2015 году значительно увеличивается до 8,57 рубля.

Также можно наблюдать повышение эффективности использования основных фондов по показателю фондоемкости: в 2015 г. для производства 1 руб. товарной продукции требовалось 0,12 руб., в 2014 г. – 0,13 руб., тогда как в 2013 г. – 0,64 коп. Данная ситуация положительно сказывается на производственной деятельности организации.

В целом по организации можно наблюдать высокий уровень фондоотдачи и низкий уровень фондоемкости, что отражает повышение эффективности использования основных фондов.

Как видно по таблице, производительность труда как в животноводстве, так и в растениеводстве с каждым годом увеличивается. Это связано с ростом выручки от реализации. Производительность труда в среднем увеличилась на

33 %. Кроме того, по данным таблицы видно, что сырье, материалы и другие материальные ресурсы используются хорошо, так как происходит увеличение эффективности использования материальных затрат, так как материалоемкость снизилась на 43,59 %, а материалоотдача увеличилась на 75,31 %.

Как мы видим, показатель рентабельности совокупного капитала очень низкий, а в 2013 году, как и говорилось ранее, наблюдается убыточность. Для собственников бизнеса коэффициент рентабельности собственного капитала весьма полезен, так как он характеризует полезность вложения именно средств участников, а не привлеченного капитала. Иными словами эффективность организационно растет.

Денежные средства характеризуют начальную и конечную стадии кругооборота хозяйственных средств, скоростью движения которых во многом определяется эффективность всей предпринимательской деятельности. Объемом имеющихся у предприятия денег как важнейшего платежного средства определяется платежеспособность предприятия - одна из важнейших характеристик его финансового положения.

Денежные средства предприятий представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, в выставленных аккредитивах и особых счетах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

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

Показатели	2013г.	2014г.	2015г.	2013г. в % к 2015г.
1	2	3	4	5
1. Поступление денежных средств - всего	16546	15796	18174	109,84
в том числе:				
а) от текущей деятельности	15089	14716	17089	113,25
б) от инвестиционной деятельности	437	-	-	-
в) от финансовой деятельности	1020	1080	1085	106,37
2. Расходование денежных средств – всего	16789	15793	17208	102,5

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
в том числе:				
а) в текущей деятельности	14220	14124	15495	108,97
б) в инвестиционной деятельности	1787	297	395	22,1
в) в финансовой деятельности	782	1372	1318	168,54
в том числе:				
а) от текущей деятельности	869	592	1594	183,43
б) от инвестиционной деятельности	-1351	-297	-395	-
в) от финансовой деятельности	223	-292	-1213	-
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	24	27	13	54,17

По данным таблицы видно, что поступление денежных средств в 2015 году увеличилось по сравнению с 2013 годом на 9,84 %. Но в то же время увеличилось и расходование денежных средств (на 2,5 % по сравнению с 2013 годом). Чистые денежные средства отрицательны.

В условиях экономической обособленности и самостоятельности, хозяйствующие субъекты обязаны в любое время иметь возможность срочно погашать свои внешние обязательства, т.е. быть ликвидными. Ликвидность баланса – это возможность субъекта хозяйствования обратить активы в наличность и погасить свои платежные обязательства, другими словами – это степень покрытия долговых обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную наличность соответствует сроку погашения платежных обязательств.

Под финансовой устойчивостью экономического субъекта следует понимать обеспеченность (достаточность – излишек или недостаток) его запасов и затрат источниками их формирования. Финансовая устойчивость служит залогом выживаемости и основой стабильного положения предприятия в рыночных условиях. Если предприятие финансово устойчиво, платежеспособно, то оно имеет ряд преимуществ перед другими предприятиями того же профиля для получения кредитов, привлечения инвестиций, в выборе поставщиков и в подборе квалифицированных кадров. Чем выше устойчивость предприятия, тем более оно независимо от

неожиданного изменения рыночной конъюнктуры и, следовательно, тем меньше риск оказаться на краю банкротства. Детализированный анализ финансового состояния организации можно проводить с использованием абсолютных и относительных показателей. Для глубокого анализа в дополнение к абсолютным показателям целесообразно рассчитывать ряд относительных показателей – финансовых коэффициентов.

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2014г. в % к 2012г.
		2013г.	2014г.	2015г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	≥ 2	2,62	2,2	2,92	111,71
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,003	0,005	0,01	200,0
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 0,8$	0,04	0,08	0,02	57,54
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	—	7208	7151	7878	109,3
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	—	7328	7644	7878	107,51
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:					
а) собственных оборотных средств	—	-4365	-5749	-3762	-
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	—	-4245	-5256	-3762	-
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,72	0,72	0,8	110,96
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	0,38	0,38	0,24	64,22
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,4	0,35	0,37	93,79

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,62	0,55	0,68	108,67
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	2,62	2,63	4,08	155,72
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	1,38	1,38	1,24	90,12

Анализ таблицы показал, что коэффициент покрытия (текущей ликвидности) за все 3 года находится выше допустимых пределов и соответствует нормальному ограничению (≥ 2) и даже незначительно растет. Это говорит о том, что организация в состоянии стабильно оплачивать текущие счета за счет собственных оборотных активов и реализовывать свою продукцию. Коэффициент абсолютной ликвидности за последние 3 года не соответствует нормальному значению, что свидетельствует о невозможности погашения своих долговых обязательств. Коэффициент быстрой ликвидности ниже оптимального значения, что характеризует уровень кредитоспособности. Наличие собственных оборотных средств в 2015 году увеличилось по сравнению с 2013 годом на 9,3%, а величина основных источников формирования запасов и затрат - на 7,51%. Однако наблюдается недостаток собственных оборотных средств и основных источников для формирования запасов и затрат.

Коэффициент независимости организации находится в пределах нормального ограничения. Как показывают данные таблицы, динамика коэффициента соотношения заемных и собственных средств свидетельствует о финансовой устойчивости организации. Однако этот коэффициент дает лишь общую оценку финансовой устойчивости. Для более детального анализа его необходимо рассматривать в увязке с коэффициентом обеспеченности собственными источниками финансирования, который в СПК «Мельничанское» за период 2013-2015 года соответствует оптимальному

значению. Финансовая зависимость организации не выше критического уровня, а в 2015 году данный коэффициент снизился на 9,88 % по сравнению с 2013 годом. В целом организация финансово устойчива и в состоянии стабильно оплачивать текущие счета, хотя и имеет ряд финансовых проблем.

2.4 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля СПК «Мельничанское»

Одной из важнейших задач рыночной экономики является правильная организация бухгалтерского учета. Ответственность за его организацию, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации, который обязан создать необходимые условия для правильного ведения учета, обеспечить выполнение всеми кадрами и службами организаций требований главного бухгалтера в части порядка оформления и предоставления для учета документов и сведений.

Организационную, форму и способы ведения бухгалтерского учета устанавливается в объекте исследования на основании действующих нормативных документов в области бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в организации ведется согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ и другим нормативно-правовыми актами, которые устанавливают единые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории РФ, с учетом последующих дополнений и изменений в них. Учет ведется с применением журнально-ордерной формы учета. Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель организации.

Организацией, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации", разработана учетная политика. На 2015г. учетная политика принята Приказом по организации №12 от 30.12.2014г. Она в полном объеме раскрывает способы ведения бухгалтерского учета,

существенно влияющие на оценку и принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Основные задачи бухгалтерского учета СПК «Мельничанское»:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет ведется по пятиуровневой системе обработки хозяйственных операций:

- 1) Прием и накапливание первичных документов.
- 2) Ведение аналитических карточек и накопительных ведомостей (регистров).
- 3) Выполнение необходимых расчетов на основании первичных документов (информации).
- 4) Составление сводных документов.
- 5) Составление официальной финансовой отчетности.

Для отражения типичных хозяйственных операций используются унифицированные формы первичных документов, утвержденные Государственным комитетом статистики РФ.

Бухгалтерский учет в СПК «Мельничанское» осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. В ведении главного

бухгалтера находится деятельность всех бухгалтеров (бухгалтер по учету в животноводстве, бухгалтер по учету в растениеводстве, бухгалтер по учету оплаты труда, бухгалтер по учету материалов) и кассира. Главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражение на счетах всех хозяйственных операций, предоставление оперативной и результативной информации в установленные сроки по схеме документооборота.

Бухгалтерский учет в организации ведется в соответствии с утвержденным рабочим планом счетов, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета. Также в организации разработан график документооборота.

Организация учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции в соответствии с учетной политикой ведется в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.

В СПК «Мельничанское» учет ведется автоматизированным способом с применением программы «1С: Сельхозпредприятие. Бухгалтерский учет 7.7». Эта программа является универсальной финансовой системой, способной поддерживать общую методологию бухгалтерского учета в организации, программа является прекрасным конструктором, что позволяет создавать механизмы, применимые не только для бухгалтерского учета, но и для управления организацией в целом. Также, в организации применяется программа «КАМИН: Расчет заработной платы»

Бухгалтерский учет в СПК «Мельничанское» направлен на формирование достоверной информации о финансовом положении хозяйства, финансовых результатах деятельности организации, который формируется исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

ЗУЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «МЕЛЬНИЧАНСКОЕ»

3.1 Первичный учет затрат на производство продукции молочного скотоводства

Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и оформляться своевременно. Документы принимаются к учету, если они оформляются на бланках унифицированных (типовых) форм или в специально разрабатываемых формах. Также они должны иметь юридическую силу, т.е. содержать ряд обязательных реквизитов: наименование документа, код формы, дату, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание операции, ее количественные и стоимостные измерители, наименование должностных лиц, ответственных за ее совершение и правильность оформления, личные подписи этих лиц и их расшифровки. Для четкой регламентации движения документов в организации создается график документооборота.

В СПК «Мельничанское» разработан график документооборота. Утвержденный в организации график не полностью отражает все используемые в хозяйстве первичные документы, а лишь представлен сроками сдачи сводных документов производственных подразделений. Учет затрат в хозяйстве по некоторым участкам ведется на приспособленных формах, при этом заполняются не все реквизиты на первичных исходных документах

В первичном учете используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи. Можно выделить следующие группы документов: по учету затрат труда, предметов труда (в т.ч. по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции, приросту живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчетно-платежная ведомость (ф. №Т-49). Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, приплод). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журнал учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных (ф. №СП-39), ведомости взвешивания животных (Сельхозучет, ф. №98), акты на перевод животных из группы в группу (ф. №СП-47). На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценками.

Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в таблице учета использования рабочего времени (ф. №Т-13).

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов, первичный учет которых на фермах ведут в ведомостях учета расхода кормов (ф. №94-АПК). В них на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физической массе в переводе на кормовые единицы и при необходимости по содержанию переваримого протеина.

Расход прочих материальных ценностей в животноводстве (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т.п.) оформляют накладными внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК) и другими расходными документами.

Амортизационные отчисления по основным средствам производятся согласно общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, утвержденного приказами Минфина РФ от 19.11.2002г. №144н.

В случае забоя, падежа, вынужденной прирезки и ликвидации скота по разным причинам в день выбытия животного составляют акт на выбытие животных и птицы (Сельхозучет, ф. №100). В акте на выбытие животных и

птицы приводят характеристику выбывшего животного и указывают причину выбытия. Акт подписывают заведующий фермой, зоотехник, ветеринарный врач и лицо, за которым было закреплено выбывшее животное.

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в книге учета движения животных и птицы, которую ведут на ферме по половозрастным группам скота. Ежемесячно в книге учета движения животных и птицы выводят итоги, которые переносят в отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № 223-АПК). Отчет составляют в двух экземплярах, один из которых оставляют на ферме, а второй с приложенными к нему первичными документами передают в бухгалтерию.

Особенности готовой продукции животноводства – ее неоднородное качество и множество характеризующих ее показателей. Качество непосредственно влияет на установление цены реализации продукции, именно поэтому все качественные характеристики готовой продукции животноводства должны быть указаны в первичной документации.

Основной продукцией отрасли молочного скотоводства является молоко. В качестве первичных документов по учету молока на фермах используют журнал учета надоя молока (форма №СП-21). Журнал ведут заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка. Записи в журнале выполняют ежедневно по каждому мастеру машинного доения по закрепленной группе обслуживаемых коров после каждой дойки. Кроме количества надоенного молока, в документе проставляют данные о жирности молока, общем количестве полученных жироединиц, прочие данные о качестве молока (кислотность и др.). Журнал учета надоя молока ведется в одном экземпляре и в течение 15 дней хранится на ферме или в бригаде. Данные о количестве надоенного молока ежедневно из журнала учета надоя молока переносят в ведомость учета движения молока (форма №114). Ведомость представляет собой сводный документ по движению молока за отчетный месяц. В ведомость ежедневно из первичных документов заносят сведения о

поступлении молока и его расходовании по основным каналам: реализовано, израсходовано на выпойку телят, на общее питание, выписано сварщикам – выводят итог за день и остаток на конец дня. Ведомость ведут на каждой ферме отдельно.

В зависимости от каналов потребления молока применяют разные первичные документы. При отправке на заводы по переработке молока выписывают товарно-транспортную накладную в четырех экземплярах (форма №СП-33). Первый экземпляр с распиской шофера остается у отправителя, второй, третий и четвертый экземпляры вручают шоферу, из которых второй экземпляр передают получателю, а третий и четвертый с подписями получателя возвращаются в хозяйство.

Перед отправкой молоко взвешивают, определяют жирность, кислотность, температуру; полученные сведения записывают в графу накладной «Отправлено». При приеме получателем молоко подвергается вторичной проверке в присутствии представителя хозяйства и данные приемки заносят в графу «Принято».

При использовании молока для внутрихозяйственных целей (в столовых) его расход фиксируют накладными внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК). Отпускают молоко на выпойку телят и сварщикам также по накладным внутрихозяйственного назначения.

3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства

Животноводство наряду с растениеводством является основной отраслью сельского хозяйства. В животноводство вкладываются большие материальные средства и затраты живого труда. Поэтому учет в животноводстве призван обеспечить своевременное и точное отражение затрат и выхода продукции по подразделениям и группам животных, экономически обоснованное исчисление

себестоимости каждого вида продукции и давать информацию для принятия управленческих решений.

В СПК «Мельничанское» затраты отрасли животноводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции в течение года по плановой себестоимости, которая после исчисления фактической себестоимости и по окончании отчетного периода корректируется методом дополнительной проводки либо «красное сторно».

В качестве объектов учета затрат по данному субсчету выделяют молочный крупный рогатый скот: основное стадо молочного скота.

Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 «основное производство» субсчет 2 «Животноводство» ведут по следующей номенклатуре статей затрат:

1. «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды»;
2. «Средства защиты животных»;
3. «Корма»;
4. «Содержание основных средств», в том числе:
 - нефтепродукты
 - амортизация основных средств
 - ремонт основных средств;
5. «Работы и услуги»;
6. «Организация производства и управления»;
7. «Потери от падежа животных»;
8. «Прочие затраты»;
9. «Налоги, сборы и другие платежи».

В первой статье учитывают основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании молочного стада крупного рогатого скота: доярок, скотников, бригадиров, подменных рабочих, телятниц.

Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, за классность, доплаты за совмещение профессий, доплаты молодым работникам в животноводстве (20% от основной заработной платы). В тех случаях, когда работники обслуживают несколько учетных групп скота одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально количеству голов, обслуживаемого скота, либо числу затраченных кормодней по каждой учетной группе.

По этой же статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование, включая отчисления в пенсионный фонд и медицинское страхование.

В статье «Средства защиты животных» отражают расходы на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов, так и расходы по их введению).

По статье «Корма» отражается стоимость израсходованных кормов как собственного производства, так и покупных. На эту статью также относят также расходы по транспортировке кормов с поля до места хранения, из отделения в отделение и расходы по приготовлению кормов.

Статья «Содержание основных средств» выделена для учета нефтепродуктов, амортизационных отчислений, затрат (отчислений) на ремонт и других затрат по содержанию основных средств, используемых в данной отрасли животноводства.

Статья «Работы и услуги» предназначена для учета выполненных работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств целесообразно выделять: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость.

На эту же статью относят стоимость работ, выполненных организациями по техническому обслуживанию животноводства, станциями по искусственному осеменению животных и др.

В статье «Организация производства и управления» отражают расходы на организацию и управление производством в отрасли животноводства в доле, приходящейся на данный объект учета затрат при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По статье «Потери от падежа животных» отражают стоимость погибших животных при отсутствии вины материально ответственных лиц, за исключением случаев гибели поголовья от стихийных бедствий. Гибель скота по вине ответственных лиц относится на их счет, а по причине стихийных бедствий – на финансовые результаты.

В статью «Прочие затраты» включают:

- стоимость специальной одежды и обуви, выдаваемой работникам ферм, непосредственно занятым уходом за скотом, за исключением стоимости специальной одежды, выдаваемой ветеринарным работникам, сторожам и прочему общепроизводственному персоналу;
- стоимость подстилки для животных;
- расходы по искусственному осеменению животных (стоимость спермы, оплата труда техника-осеменатора и т.д.);
- затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов;
- расходы сотовой связи специалистов, непосредственно занятых в данной отрасли животноводства;
- затраты на пусконаладочные работы. Связанные с освоением вводимых в эксплуатацию животноводческих комплексов и других объектов большой мощности.

относят налоги, сборы и платежи в бюджет, платежи по обязательным видам страхования и т.п.

На статью «Налоги, сборы и другие платежи» относят налоги, платежи по обязательным видам страхования, а также прочие денежные расходы.

Аналитические счета по учету затрат и полученной продукции в молочном скотоводстве ведут в машинограммах (а именно оборотно-сальдовая ведомость по счету 20-2 «Производство молока» и «Рождение телят») в соответствии с программой автоматизированного учета «1С:Сельхозпредприятие. Бухгалтерский учет 7.7». Производственный отчет по форме №83-АПК в хозяйстве не применяется.

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляет отчет о движении скота и птицы на ферме с приложением необходимых первичных документов, ведомость учета расхода кормов и другие сводные документы. В отчете по каждой группе скота показывают остаток на начало месяца, движение за месяц и выводят остаток на конец месяца. Информация, представленная в данных отчетах далее обрабатывается в бухгалтерии автоматизировано. Синтетический учет по счету 20-2 в ведется организации в журнале-ордере № 10-АПК и Главной книге (программа автоматизированного учета «1С:Сельхозпредприятие. Бухгалтерский учет 7.7»). Рассмотрим на примере СПК «Мельничанское» операции по учету затрат на производство и выходу продукции молочного скотоводства за 2015г. (табл. 3.1).

Таблица 3.1-Схема бухгалтерских проводок за 2015г. по учету затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Начислена амортизация основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции молочного скотоводства	2542,38	20-2	02	Расчет амортизационных отчислений Ведомость начисления амортизации, Бухгалтерская справка

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
2.	Израсходованы медикаменты, биопрепараты	284,13	20-2	10-1	Накладные внутрихозяйственного назначения
3.	Израсходованы нефтепродукты на работу машин и механизмов (доильных установок, кормораздатчиков)	767,64	20-2	10-3	Учетные листы тракториста-машиниста, Накладные внутрихозяйственного назначения
4.	Списаны запасные части, ремонтные и строительные материалы	28,23	20-2	10-5, 10-8	Лимитно-заборная карты, накладные внутрихозяйственного назначения
5.	Списана подстилка	1,20	20-2	10-1	Накладная внутрихозяйственного
6.	Списаны корма, израсходованные для содержания молочного стада КРС: собственного производства покупные	4596,33 192,58	20-2 20-2	10-17.1 10-17.2	Ведомость учета расхода кормов, накладные внутрихозяйственного назначения
7.	Списана стоимость услуг машинно-тракторного парка	168,77	20-2	23-3	Учетный лист тракториста-машиниста
8.	Отражена стоимость услуг автотранспорта	199,98	20-2	23-4	Путевой лист грузовой автомашины
9.	Отнесена стоимость услуг электроснабжения	428,72	20-2	23-5	Расчет потребления электроэнергии Бухгалтерская справка
10.	Распределены общепроизводственные расходы молочного скотоводства	495,13	20-2	25-2	Ведомость распределения общепроизводственных расходов Бухгалтерская справка
11.	Распределена доля общехозяйственных расходов, относящихся к молочному скотоводству	1150,23	20-2	26	Ведомость распределения общехозяйственных расходов Бухгалтерская справка
12.	Начислена заработная плата работникам, обслуживающим основное стадо КРС	3803,66	20-2	70	Наряд на выполнении работ, журналы учета надоя молока, акты взвешивания животных и т.д. Бухгалтерская справка
13.	Произведены отчисления на социальные нужды	768,34	20-2	69	Бухгалтерская справка
14.	Оприходовано молоко по плановой себестоимости	13121,47	43	20-2	Журналы учета надоя молока,
15.	Оприходован приплод КРС по плановой себестоимости	1314,05	11-1	20-2	Акты на оприходование приплода
16.	Израсходовано молоко: на выпойку телят работникам организации	1921,07 16,63	20-2 91-4	43 43	Накладная внутрихозяйственного назначения
17.	Списана плановая себестоимость проданного молока	13121,47	90-2	43	Товарно-транспортная накладная

В целом корреспонденции счетов соответствуют Плану счетов в финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, но есть некоторые недочеты и ошибки. Так, например, выдача молока сварщику и заправщику за вредные условия труда должна осуществляться следующими проводками:

Д26 «Общехозяйственные расходы» К43 «Готовая продукция»

В СПК «Мельничанское» в этом случае молоко за вредные условия труда списывают следующим образом:

Д91-4 «Прочие доходы и расходы» К43 «Готовая продукция»

Выдача молока на выпойку телят должна сопровождаться следующими проводками:

Д10-17.1 «Материалы. Корма собственного производства» К43 «Готовая продукция»

Д20-2 «Основное производство. Животноводство» К10.17.1 «Материалы. Корма собственного производства»

В организации же эту операцию отражают следующей проводкой:

Д20-2 «Основное производство. Животноводство» К43 «Готовая продукция»

Маститное молоко необходимо списывать проводками:

Д94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К43 «Готовая продукция»

Д91-2 «Прочие доходы и расходы» К94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», в то время, как в хозяйстве эту операцию отражают корреспонденцией:

Д91-2 «Прочие доходы и расходы» К43 «Готовая продукция».

3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства

Себестоимость продукции – это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов,

топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство.

Себестоимость продукции молочного скотоводства состоит из затрат на содержание продуктивного скота. Объектами исчисления себестоимости основного стада молочного скотоводства являются молоко и приплод.

Для определения себестоимости молока и приплода из общей суммы затрат на содержание основного стада молочного скотоводства исключают стоимость побочной продукции, в нашем случае навоза. Стоимость навоза определяют исходя из разработанной плановой стоимости. Себестоимость навоза в хозяйстве не исчисляется.

Оставшуюся сумму затрат распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Себестоимость 1ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

Рассчитаем себестоимость продукции молочного скотоводства в СПК «Мельничанское» за 2015г. Так в 2015г. сумма затрат на содержание основного стада крупного рогатого скота молочного направления составила 13097 тыс. руб. За этот же период получено 6400 ц молока по плановой себестоимости 2150,23 руб. за 1ц, приплода – 178 гол. по плановой себестоимости 3891,62 руб. за 1 гол., навоза – в нормативной оценке 158 тыс. руб. 5463 ц молока реализовано, а 937 ц молока израсходовано на выпойку телят. Приплод оставлен в хозяйстве на доращивание.

Определим сумму фактических затрат, относящихся на основную и сопряженную продукцию (табл.3.3.1), которая составляет 13097 тыс. руб. $(13097-158=12939)$. Распределяются оставшиеся затраты следующим образом:

на молоко – 11645,1 тыс. руб. ($12939 \cdot 90\% = 11645,1$) и на приплод – 1293,9 тыс. руб. ($12939 \cdot 10\% = 1293,9$).

Фактическая себестоимость 1 ц молока составит 1819,5 руб. ($11645,1 / 6400 = 1,8195$ тыс. руб.).

Фактическая себестоимость 1 гол.приплода 7269,1 руб. ($1293,9 / 178 = 7,269$).

Таблица 3.2-Ведомость распределения фактических затрат между продукцией молочного скотоводства

Объект учета	Фактические данные			Плановые данные			Калькуляционная разница, тыс. руб.
	объем производства, ц/гол	Затрат всего, тыс. руб.	Затраты на единицу продукции, руб.	объем производства, ц/гол	Затрат всего, тыс. руб.	Затраты на единицу продукции, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Молоко	6400	11645,1	1819,5	6250	13121,47	2050,23	-1476,37
Приплод	178	1293,9	7269,1	177	1314,05	7382,33	-20,15

В силу того, что молоко не только реализуется, но используется внутри хозяйства (на выпойку телят) рассчитаем таблицу 3.3:

Таблица 3.3-Бухгалтерская справка на списание корректировочных сумм

Вид продукции	Количество продукции, ц	Сумма корректировки, руб.		Распределение суммы корректировки			
		на 1 ц	всего	На реализацию		На выпойку телят	
				Количество, ц	сумма, руб.	количество, ц	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Молоко	6400	230,73	1476,37	5463	1260,48	937	216,19

Калькуляционная разница по реализованному молоку списывается методом «красноесторно» проводкой:

Д90-2 «Себестоимость продаж» К20-2 «Основное производство. Животноводство» на сумму 1260,48 тыс. руб.

По молоку, израсходованного в 2015 г на выпойку телят составляется следующая запись методом «красное сторно»:

Д20-2 «Основное производство. Животноводство» К43 «Готовая продукция» на сумму 216,19 тыс. руб.

Калькуляционная разница по приплоду списывается следующей записью:

Д11 «Животные на выращивании и откорме» К20-2 «Основное производство. Животноводство» на сумму 20,15 тыс руб. (красное сторно).

В итоге аналитические счета субсчета 20-2 «Производство молока» и «Рождение телят» закрывается и сальдо не имеет.

3.4 Совершенствование учета затрат на производство и рационализация исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства

Себестоимость продукции молочного скотоводства состоит из затрат на содержание скота. Из общей суммы затрат на содержание молочных коров вычитается стоимость навоза. В СПК «Мельничанское» себестоимость навоза не исчисляют. В организации не установлена стоимость, что приводит к искажению себестоимости продукции молочного скотоводства. По этому мы предлагаем стоимость навоза определять исходя их нормативных (расчетных) затрат на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки, а жидкий навоз учитывать в зависимости от его влажности в пересчете на подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Себестоимость 1 тонны навоза определять делением общей суммы затрат на его физическую массу. Для исчисления нормативных (расчетных) затрат на уборку навоза необходимо по технологическим картам установить затраты по его выемке из навозоаккумуляторов и хранению, прибавить к ним сумму амортизационных отчислений по основным средствам (используемых для удаления навоза).

В СПК «Мельничанское» себестоимость продукции исчисляют традиционным способом, т.е. учет ведется по полной себестоимости. В этом

случае в себестоимость включаются все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Происходит включение в себестоимость продукции затрат, не связанных с ее производством; утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов; невозможность проведения анализа, контроля, планирования затрат.

Следовательно, учет по полной себестоимости не обеспечивает всей информацией, которая необходима для эффективного управления затратами. В целях совершенствования исчисления себестоимости продукции все чаще применяется система «директ-костинг».

Суть такого подхода состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные же затраты в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансовые результаты за отчетный период.

Себестоимость, калькулированная по системе «директ-костинг» меньше, чем при учете по полной себестоимости. Это связано с тем, что при учете сокращенной себестоимости не включаются постоянные затраты. В целом же это не повлияет на увеличение прибыли, так как постоянные затраты сразу списываются на финансовый результат.

Важным методологическим аспектом для внедрения указанного варианта управленческого учета является правильность организации учета затрат по статьям. Ныне действующая номенклатура статей затрат разработана для организации традиционного варианта учета затрат. Что касается текущего учета, контроля и анализа затрат, а также для внедрения предлагаемой модели управленческого учета, то действующая номенклатура затрат для их осуществления приемлема не полностью.

На основании изучения и анализа теории, обобщения сложившейся отечественной практики и международного опыта, мы пришли к выводу, что

номенклатура элементов и статей учета затрат должна строиться в следующей структуре и последовательности (табл.3.4)

Таблица 3.4-Номенклатура статей и элементов учета затрат в животноводстве

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат	Учет, контроль и анализ затрат и исчисления себестоимости			
		по прямым издержкам	по переменным издержкам	по полным производственным издержкам	по совокупным (коммерческим издержкам)
1	2	3	4	5	6
А. Переменные и условно-переменные прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты					
1.	Оплата труда основных работников	+	+	+	+
2.	Оплата труда привлеченных работников	+	+	+	+
3.	Натуральная оплата труда работников	+	+	+	+
4.	Корма	+	+	+	+
5.	Средства защиты животных	+	+	+	+
Б. Переменные и условно-переменные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты					
6.	Работы и услуги:				
	а)грузовых, бортовых автомашин	-	+	+	+
	б)автомашин специального назначения	-	+	+	+
	в)тракторов	-	+	+	+
	г)гузового транспорта	-	+	+	+
	д)электроснабжения	-	+	+	+
	е)водоснабжения	-	+	+	+
	ж)теплоснабжения	-	+	+	+
	з)услуги сторонних организаций	-	+	+	+
7.	Затраты на содержание основных средств:				
	а)затраты на ремонт основных средств	-	+	+	+
	б)амортизация и арендная плата	-	+	+	+
В. Смешанные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты					
8.	Потери от падежа и непроизводственные расходы	-	+	+	+

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
9.	Резервы и прочие затраты	-	+	+	+
10.	Общебригадные (фермские, цеховые) расходы	-	+	+	+
Г. Постоянные косвенные и прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты					
11.	Общепромышленные расходы	-	-	+	+
12.	Общехозяйственные расходы	-	-	+	+
13.	Расходы по страхованию	-	-	+	+
14.	Расходы на продажу:				
	а) маркетинговые	-	-	-	+
	б) прочие	-	-	-	

Предлагаемая номенклатура статей и элементов затрат позволит максимально учесть величину расходов, которые несет хозяйство в целом, его подразделения (бригады, фермы) в разрезе каждого технологического процесса [16].

Также для внедрения системы «директ-костинг» предлагается классифицировать затраты подразделяя их на переменные, условно-переменные, смешанные и постоянные (табл.3.5).

Таблица 3.5-Классификация затрат

Статьи и элементы затрат	Объем производства							
		Голов			Продукция, ц			
		Переменные затраты	Условно-переменные затраты	Смешанные затраты	Постоянные затраты	Переменные затраты	Условно-переменные затраты	Смешанные затраты
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Оплата труда, в т.ч. доплаты:								
а) производственным работникам за объемы работ в расчете на гол.	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
б) производственным работникам за объемы выпущенной продукции	-	УПЗ	-	-	ПЗ	-	-	-

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
в)бригадирам, зав. фермами и др.	-	-	СЗ	-	-	-	СЗ	-
г)руководителям и специалистам отрасли	-	-	-	ПОЗ	-	-	-	ПОЗ
д)доплаты или премии за выполненный объем работ в расчете на 1 гол.	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
е)доплаты и премии за объемы продукции	-	УПЗ	-	-	ПЗ	-	-	-
ж)оплата труда административно- управленческому персоналу в целом	-	-	-	ПОЗ	-	-	-	ПОЗ
з)отчисления на социальные нужды	ПЗ	УПЗ	СЗ	ПОЗ	ПЗ	УПЗ	СЗ	ПОЗ
2.Корма	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
3.Средства защиты животных	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
4.Содержание основных средств: а)ГСМ	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
б)оплата труда с отчислениями на социальные нужды	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
в)затраты на ремонт ОС, участвующих непосредственно в процессе производства	-	УП	-	-	ПЗ	-	-	-
г)амортизация ОС	-	-	СЗ	-	-	-	СЗ	-
5.Работы и услуги а)грузовых бортовых машин	ПЗ	-	-	-	ПЗ	-	-	-
б)автомашин спецназначения	-	УПЗ	-	-	-	УПЗ	-	-
в)тракторов	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
г)живой тягловой силы, гужевого транспорта	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
д)электроснабжение	-	УПЗ	-	-	-	УПЗ	-	-
е)водоснабжение	ПЗ	-	-	-	-	УПЗ	-	-
6.Общепроизводственны е расходы (кроме оплаты труда): а)амортизация, ремонт ОС	-	-	СЗ	-	-	-	СЗ	-

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
б)охрана труда, техника безопасности, расходы по содержанию служебного транспорта	-	-	-	ПОЗ	-	-	-	ПОЗ
7.Общехозяйственные расходы (кроме оплаты труда)	-	-	-	ПОЗ	-	-	-	ПОЗ

Важной особенностью предлагаемого подхода к классификации затрат является то, что появляется возможность определения и контроля финансового результата в сельском хозяйстве не только после окончания производственного цикла, но и на этапе окончания каждого технологического процесса и видов работ. Создаются условия и методологическая база определения и анализа маржинального дохода и прибыли по отношению к переменным, условно-переменным и смешанным затратам (табл. 3.6).

Таблица 3.6-Формирования маржинального дохода и прибыли

№ п/п	Показатели	Условные обозначения	Сумма, тыс. руб.	Методика определения расчетных показателей
1	2	3	4	5
1	Валовая продукция	ВП	9968	-
2	Переменные затраты	ПЗ	4921,74	-
3	Условно-переменные затраты	УПЗ	2283,17	-
4	Производственный маржинальный доход	ПМД	2763,09	ПМД=ВП-ПЗ-УПЗ
5	Смешанные затраты	СЗ	1743,12	-
6	Маржинальный доход	МД	1019,97	МД=ПМД-СЗ
7	Постоянные затраты	ПОЗ	831,28	-
8	Прибыль	П	188,69	П=МД-ПОЗ

В СПК «Мельничанское» большую часть затрат производства занимает продукция молочного скотоводства. И для детального изучения затрат на производство продукции молочного скотоводства в данном хозяйстве можно

создать организацию учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат.

Под центром ответственности понимается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом, имеющим право и возможность принимать управленческие решения в пределах своего участка деятельности (например, фермы) [16].

Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются затраты. Причем оно не связано с индивидуальной персональной ответственностью какого-либо должностного лица. Учет центра ответственности в системе управления организацией выполняет следующие функции:

- удовлетворение информационных потребностей управления организации. Позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях предприятия и оценивать деятельность подразделений по результатам первичного анализа; играет роль сигнальной системы в механизме управления;
- создание своего рода информационного противовеса той свободе действий, которая представлена управляющим центрам ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что руководитель должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;
- персонализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;
- обязанность руководителя центра ответственности составлять сметы за определенный период и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе смет.

Построенная на этой основе система управленческого учета должна быть не слишком сложной и громоздкой, но в то же время – охватывать все подразделения, ответственные за затраты и доходы предприятия. Только после этого можно приступать к созданию конкретных форм отчетности подразделений[16].

Руководитель центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения. Внутренняя отчетность по центрам ответственности должна отвечать следующим требованиям:

- быть настолько оперативной, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центров ответственности;
- содержать информацию об отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений;
- содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности руководителя за принятие решений в конкретной области.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности 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. Можно выделить следующие центры ответственности: по учету расхода кормов, работ вспомогательных производств (автоуслуги, электроэнергия) и т.п. После выбора центров затрат по каждому из них составляют смету затрат, включая в них только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы. При организации учета затрат по центрам ответственности должна

быть создана конкретная форма отчетности. Изучив методику Р.А.Алборова, С.Н. Треселевой [20, с.41-44] мы предлагаем следующую форму отчетности, представленная в табл. 3.7.

Таблица 3.7-Месячный отчет руководителя центра ответственности

Контролируемые затраты	По смете, тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения	Причины отклонений
1. Корма:				Вызвано недобросовестным отношением работников, изменением рецептуры сырья.
Концентраты	1185	1235	+50	
БВМД	117	120	+3	
Силос	25,3	19,8	-5,5	
Сенаж	17,50	15,37	-2,13	
Жмых подсолнечный	4,0	5,5	1,5	
Солома	0,2	0,2	-	
2. Оплата труда	572	616	+44	Оплата за раздой новотельных коров
3. Электроэнергия	239	250	11	Нарушение дисциплины труда
4. Содержание основных средств	340	340	0	-
5. Услуги вспомогательных производств и т.п.	150	161	+11	Неправильная (неэффективная) организация труда работников

На основании отчета руководителя центров ответственности принимают меры по устранению нежелательных отклонений. Отчетность для центра ответственности должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Определение контролируемых затрат – ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по центрам ответственности. Отчет каждого центра включает графы с указанием: статей контролируемых затрат, затрат по смете, фактических затрат, отклонений от сметы и причины отклонений. Такие отчеты наряду с суммарными величинами должны указывать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат. Данная организация планирования, учета и анализа повышает трудоемкость учетно-аналитического процесса, но

значительно повышает и ответственность руководителей каждого уровня за сокращение расходов, связанных с их деятельностью, и способствует увеличению прибыли.

Такие действия будут способствовать достижению конечной цели управленческого учета – текущего прогнозирования эффективности деятельности кооператива, а также позволят повлиять на эффективность взаимоотношений между структурными подразделениями в плане оценки вклада каждого подразделения в общий результат деятельности хозяйства.

Для обеспечения надлежащей организации бухгалтерского учета затрат на производство и научно обоснованной калькуляции себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий в соответствии с требованиями управления производством, зарубежного опыта и международных стандартов необходимы высококвалифицированные специалисты. В системе управления предприимчивость и инициатива бухгалтерского аппарата должны стать обычным стилем его работы, а для этого необходимо в первую очередь, чтобы профессиональная компетентность в сочетании с предприимчивостью подчинялись общим правилам действующего законодательства и целям деятельности самого предприятия.

4 АНАЛИЗ ОБЩЕЙ СУММЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

4.1 Анализ состава и структуры общей суммы затрат на производство продукции

Одной из задач нашей работы является анализ себестоимости производства молока в СПК «Мельничанское». Чтобы достичь поставленной задачи, нам необходимо, основываясь на данные бухгалтерского учета организации, проанализировать себестоимость основных видов продукции в целом по хозяйству.

Общая оценка выполнения плана по уровню себестоимости продукции в целом по хозяйству осуществляется на основе данных о фактическом изменении себестоимости продукции организации.

Таблица 4.1 - Расчет фактического изменения себестоимости продукции СПК «Мельничанское»

Вид Продукции	Себестоимость 1 ц. продукции, руб.			Фактический объем производства продукции, ц.	Затраты на фактический объем производства, тыс. руб.		
	2013г.	2015 г.			по себестоимости 2013 г.	по плановой себестоимости 2015г.	по фактической себестоимости 2015г.
		план	Факт				
зерно	880	625,5	834	5500	4840	3440,25	4587
силосные культуры	44	14,8	20,39	12000	528	177,6	244,68
молоко	13,1	1479,98	1942,24	6400	83,84	9471,872	12430,34
КРС	14300,3	8703,87	10215,9	658	9409,60	5727,146	6722,049
Итого	-	-	-	-	14861,44	18816,87	23984,07

Затраты на фактический объем производства продукции анализируемого года по уровню себестоимости:

а) фактической 2013 года 14861,44 тыс. руб. ($\sum V_{iф} * C_{i0}$)

б) плановой 2015 года 18816,87 тыс. руб. ($\sum V_{iф} * C_{iпл}$)

в) фактической 2015 года 23984,07 тыс. руб. ($\sum V_{iф} * C_{iф}$);

г) фактическое повышение себестоимости продукции к уровню 2013 года 9122,63 тыс. руб., или на 61,4 %.

Также увеличилась сумма затрат и по сравнению с планом. За 2015 год она повысилась на 5167,2 тыс. руб. (23984,07-18816,87).

Общая сумма затрат на производство изменяется за счет объема производства продукции, структуры производимой продукции, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных затрат. При изменении объема производства продукции возрастают только переменные затраты (сдельная заработная плата, прямые материальные затраты, услуги и т.д.). Постоянные затраты (амортизация, арендная плата, повременная заработная плата рабочих и административно-управленческого персонала) остаются неизменными в краткосрочном периоде (при условии сохранения прежней производственной мощности предприятия).

Линия затрат при наличии постоянных и переменных затрат на производство представляет собой уравнение первой степени

$$Z = \sum b_i * x_i + a, \quad (4.1)$$

где Z- сумма затрат на производство продукции;

a- абсолютная сумма постоянных затрат;

b- уровень переменных затрат на единицу продукции (услуг);

х – объем производства продукции (услуг).

Взаимосвязь объема производства и затрат продукции должна учитываться при анализе себестоимости как всего выпуска, так и единицы продукции.

В процессе анализа необходимо изучить структуру издержек по экономическому содержанию, т.е. по элементам и статьям затрат на производство. Группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучить материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, о росте производительности труда. Удельный вес зарплаты сокращается и в том случае, если увеличивается доля покупных кормов, семян, и других видов продукции, что свидетельствует о повышении уровня кооперации и специализации хозяйства.

Таблица 4.2 - Анализ затрат на производство продукции (молока) по статьям

Статьи затрат	Сумма, тыс. руб.			Структура затрат, %		
	2013г.	2015г.	+, -	2013г.	2015г.	+, -
1. Оплата труда	3575	3804	229	31,02	29,04	-1,98
2. Отчисления на социальные нужды	723	768	45	6,27	5,86	-0,40
3. Материальные затраты	5482	7018	1536	47,52	53,58	6,07
в т.ч. корма	2963	4788	1825	25,68	36,56	10,88
в т.ч. собственного производства	2808	4596	1788	24,34	35,09	10,75
Электроэнергия	582	361	-221	5,04	2,76	-2,29
Нефтепродукты	699	767	68	6,06	5,86	-0,20
запасные части и др. материалы	515	612	97	4,46	4,67	0,21
оплата услуг и работ	723	490	-233	6,27	3,74	-2,53
4. Амортизация	814	1232	414	7,09	9,41	2,32
5. Прочие затраты	935	275	-660	8,10	2,10	-6,00
Итого по элементам	11537	13097	1560	100	100	0
переменные затраты	10844	12278	1434	93,99	93,75	-0,25
постоянные затраты	693	819	126	6,01	6,25	0,25

По данным таблицы 4.2 можно сделать некоторые выводы. Общие затраты за анализируемый период увеличиваются на 1560 тыс. руб. В структуре затрат 2013г. и 2015г. преобладающей статьёй является материальные затраты. В 2015г. произошло увеличение затрат по этой статье на 1536 тыс. руб. или на 28,0%, в структуре затрат она увеличилась на 6,07%. Увеличение произошло по статье корма на 1825 тыс. руб. или на 61,6%, прежде всего за счет кормов собственного производства.

Снизилась затраты по статье электроэнергия на 221 тыс. руб. или на 38%. Увеличились затраты по статье нефтепродукты, а также затраты по статье запасные части и другие материалы, в то время как оплата услуг и работ уменьшилась. Незначительное увеличение произошло по статье заработная плата за анализируемый период она увеличилась на 225 тыс.руб. или на 6,2%, в структуре затрат за 2015 год составляет 29,04%. Статья амортизация в структуре затрат увеличилась на 50,6%.

Таким образом, основная доля затрат приходится на материальные затраты и затраты по оплате труда, следовательно этим элементам необходимо уделить особое внимание при выявлении резервов снижения себестоимости.

Факторный анализ позволяет выявить причины изменения себестоимости, т.е. факторы, оказавшие наибольшее влияние на повышение или понижение уровня себестоимости продукции.

Исходные данные для факторного анализа общей суммы затрат с делением затрат на переменные и постоянные приведены в таблице 4.3.

Таблица 4.3-Исходные данные для факторного анализа общей суммы затрат на производство продукции (молока) СПК «Мельничанское»

Затраты на производство продукции	Сумма, тыс. руб.	Факторы изменения затрат		
		объем выпуска продукции	переменные затраты	постоянные затраты
1	2	3	4	5
1) базисный год $\sum b_i \cdot x_i^0 + a_0$,	11537	Факт (2013)	Факт (2013)	Факт(2013)

Продолжение таблицы 4.3

1	2	3	4	5
2) По плану при фактическом уровне постоянных и переменных затрат $\sum b_{i1} * x_{i0} + a_0$	9525	План (2015)	Факт (2013)	Факт (2013)
3) По плану при фактическом уровне постоянных затрат $\sum b_{i1} * x_{i1} + a_0$	12149	План(2015)	План (2015)	Факт (2013)
4) Отчетный период $\sum b_{i1} * x_{i1} + a_1$	12278	План (2015)	План (2015)	План (2015)

Данные факторного анализа показали, что на общее изменение суммы затрат на производство продукции основное влияние оказывают следующие факторы: изменение постоянных, переменных затрат и объема производства продукции.

1) Определим общую сумму затрат базового периода:

$$Z_0 = 7858 * 1,38 + 693 = 11537 \text{ тыс. руб.};$$

2) Определим Зусл.1:

$$Z_{\text{усл.1}} = 6400 * 1,38 + 693 = 9525 \text{ тыс. руб.};$$

3) Определим Зусл.2:

$$Z_{\text{усл.2}} = 6400 * 1,79 + 693 = 12149 \text{ тыс. руб.};$$

4) Определим общую сумму затрат отчетного периода:

$$Z_1 = 6400 * 1,79 + 819 = 12278 \text{ тыс. руб.}$$

5) Определим отклонение общих затрат:

$$\Delta Z = Z_1 - Z_0$$

$$\Delta Z = 12278 - 11537 = 1560 \text{ тыс. руб.}$$

6) Определим отклонение общих затрат за счет:

- Изменения объема произведенной продукции

$$\Delta Z_b = Z_{\text{усл.1}} - Z_0$$

$$\Delta Z_b = 9525 - 11537 = -2012 \text{ тыс. руб.};$$

- Изменения удельных переменных расходов

$$\Delta Z_x = Z_{\text{усл.2}} - Z_{\text{усл.1}}$$

$$\Delta Z_x = 12149 - 9525 = 2624 \text{ тыс. руб.};$$

- Изменения постоянных расходов

$$\Delta Z_a = Z_1 - Z_{\text{усл } 2}$$

$$\Delta Z_n = 12278 - 12149 = 129 \text{ тыс. руб.}$$

В результате произведенных расчетов получили, что общая сумма затрат на производство продукции в СПК «Мельничанское» увеличилась в 2015 году по сравнению с 2013 годом на 1560 тыс. руб. или на 13,5%.

Общие затраты на производство продукции находятся в прямой зависимости с объемом произведенной продукции. Таким образом, с увеличением объема произведенной продукции, увеличилась и общая сумма затрат на производство.

Из-за повышения уровня удельных переменных затрат общая сумма затрат увеличилась на 2624 тыс. руб.

Также увеличение общей суммы затрат на производство молока за ряд анализируемых лет на 129 тыс. руб. произошло за счет повышения постоянных расходов.

4.2 Анализ затрат на рубль произведенной продукции

Затраты на рубль произведенной продукции – очень важный обобщающий показатель, характеризующий уровень себестоимости продукции в целом по предприятию. Он наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью. Исчисляется данный показатель отношением общей суммы затрат на производство и реализацию продукции к стоимости произведенной продукции в действующих ценах.

$$Z_{\text{рп}} = Z/C, \text{ где} \tag{4.2}$$

$Z_{\text{рп}}$ – затраты на рубль произведенной продукции;

Z – затраты на производство продукции;

C – стоимость произведенной продукции.

При уровне ниже единицы производство продукции является рентабельным, при уровне выше единицы – убыточным.

В процессе анализа определим влияние факторов первого уровня на изменение затрат на рубль произведенного молока. Для начала произведем предварительные расчеты.

Таблица 4.4-Исходные данные для расчета стоимости валового выпуска молока

Показатель	2013 г.	2015 г.	Условные обозначения
Объем производства молока, ц	7858	6400	Q_i
Цена реализации 1 ц молока, тыс. руб.	1,57	1,82	C_i

Далее рассчитаем стоимость валового выпуска молока.

- Стоимость произведенной продукции в базисном периоде:

$$C_0 = Q_0 * C_0$$

$$C_0 = 7858 * 1,57 = 12337 \text{ тыс. руб.};$$

- Стоимость произведенной продукции в отчетном периоде при базисной цене:

$$C_{\text{усл } 1} = Q_1 * C_0$$

$$C_{\text{усл } 1} = 6400 * 1,57 = 10048 \text{ тыс. руб.};$$

- Стоимость произведенной продукции в отчетном периоде:

$$C_{\text{ф}} = Q_1 * C_1$$

$$C_{\text{ф}} = 6400 * 1,82 = 11648 \text{ тыс. руб.}$$

Расчет влияния факторов на изменение затрат на рубль произведенного молока производится способом цепной подстановки. Определим затраты на

рубль продукции при общей сумме затрат в базисном периоде и стоимости произведенной продукции в базисном периоде:

$$Z_{рп 0} = Z_0 / C_0$$

$$Z_{рп 0} = 11537 / 12337 = 0,94 \text{ руб.};$$

2) Рассчитаем затраты на рубль продукции при сумме затрат, рассчитанной при плановом объеме производства продукции, базисных удельных переменных затратах и базисных постоянных расходах, а также при стоимости произведенной продукции в отчетном периоде при базисной цене:

$$Z_{рпусл 1} = Z_{усл 1} / C_{усл 1}$$

$$Z_{рпусл 1} = 11663 / 10048 = 1,16 \text{ руб.}$$

3) Рассчитаем затраты на рубль продукции при общей сумме затрат, рассчитанной при плановом объеме продукции, плановых удельных переменных затратах и базисных постоянных расходах, а также при стоимости произведенной продукции в отчетном периоде при базисной цене:

$$Z_{рпусл 2} = Z_{усл 2} / C_{усл 1}$$

$$Z_{рпусл 2} = 12971 / 10048 = 1,29 \text{ руб.};$$

4) Определим затраты на рубль продукции при общей сумме затрат в отчетном периоде и стоимости произведенной продукции в отчетном периоде при базисной цене: $Z_{рпусл 3} = Z_1 / C_{усл 1}$

$$Z_{рпусл 3} = 13097 / 10048 = 1,3 \text{ руб.};$$

5) Рассчитаем затраты на рубль продукции при общей сумме затрат в отчетном периоде и стоимости произведенной продукции в отчетном периоде: $Z_{рп ф} = Z_1 / C_ф$

$$Z_{рп ф} = 13097 / 11648 = 1,12 \text{ руб.};$$

6) Определим общие отклонения затрат на рубль продукции:

$$\Delta Z_{рп} = Z_{рп ф} - Z_{рп 0} = Z_ф / C_ф - Z_0 / C_0$$

$$\Delta Z_{рп} = 1,12 - 0,94 = 0,18 \text{ руб.}$$

Определим отклонения затрат на рубль продукции за счет изменения:

- Объема производства молока

$$\Delta Z_{\text{рпц}} = Z_{\text{рпусл 1}} - Z_{\text{рп 0}}$$

$$\Delta Z_{\text{рпц}} = 1,16 - 0,94 = 0,22 \text{ руб.};$$

- Уровня переменных затрат

$$\Delta Z_{\text{рпв}} = Z_{\text{рпусл 2}} - Z_{\text{рп усл 1}}$$

$$\Delta Z_{\text{рпв}} = 1,29 - 1,16 = 0,13 \text{ руб.};$$

- Уровня постоянных затрат

$$\Delta Z_{\text{рп н}} = Z_{\text{рпусл 3}} - Z_{\text{рп усл 2}}$$

$$\Delta Z_{\text{рп н}} = 1,3 - 1,29 = 0,01 \text{ руб.};$$

- Цены на произведенное молоко

$$\Delta Z_{\text{рп ц}} = Z_{\text{рп ф}} - Z_{\text{рпусл 3}}$$

$$\Delta Z_{\text{рп ц}} = 1,12 - 1,3 = -0,18 \text{ руб.}$$

Таблица 4.5- Факторный анализ затрат на 1 рубль произведенного молока

Показатель	Сумма, руб.
1	2
1. Затраты на рубль продукции в базисном периоде	0,94
2. Затраты на рубль продукции условная 1	1,16
3. Затраты на рубль продукции условная 2	1,11
4. Затраты на рубль продукции условная 3	1,29
5. Затраты на рубль продукции в отчетном периоде	1,12
6. Отклонение затрат на рубль продукции	0,18
в т.ч. за счет изменения:	
а) объема производства молока	0,22
б) уровня переменных затрат	0,13
в) размера постоянных затрат	0,01
г) цены на продукцию	-0,18

В результате произведенных расчетов видим, что сумма затрат на рубль произведенного молока в отчетном периоде составляет 1,12 руб., это говорит, что производство молока в СПК «Мельничанское» является рентабельным. За ряд анализируемых лет наблюдается увеличение на 0,18 руб. Размер затрат на рубль произведенного молока увеличился на 0,22 руб. за счет увеличения объема производства молока и на 0,13 руб. за счет повышения цен на продукцию. В то же время размер затрат на рубль произведенного молока

увеличился на 0,01 руб. и уменьшился на 0,18 руб. за счет изменения уровня переменных затрат и размера постоянных затрат соответственно.

4.3 Анализ себестоимости молока

Для изучения влияния данных факторов на уровень себестоимости продукции могут быть использованы способы корреляционного анализа, параллельных и динамических рядов, а при функциональных зависимостях – способы детерминированного факторного анализа. Влияние факторов первого порядка на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью факторной модели. Но поскольку сумма постоянных затрат и объем производства молока зависит от поголовья скота в животноводстве, эти показатели возьмем на одну голову животных, после чего факторная модель себестоимости молока будет иметь вид

$$C=(A\backslash X)+b \quad (4.3)$$

C- себестоимость производства молока;

A- сумма постоянных затрат;

X- среднегодовой надой молока на одну фуражную корову;

b- сумма переменных затрат.

Таблица 4.6 -Исходные данные для факторного анализа себестоимости производства молока

Показатель	2013г.	2015г.	Отклонение
Объем производства молока, ц	7858	6400	-1458
Сумма переменных затрат молока, тыс. руб.	10844	12278	1434
Сумма постоянных затрат, тыс. руб.	693	819	126
Сумма переменных и постоянных затрат, тыс. руб.	11537	13097	1560
Среднегодовое поголовье коров, гол.	160	160	-
Среднегодовой надой молока на одну фуражную корову, кг	4911	4000	-911
Сумма постоянных затрат на одну голову, руб.	4331	5118,8	787,8
Сумма переменных затрат на 1 ц молока, руб.	1380,0	1918,4	538,4
Себестоимость 1ц молока, руб.	1394,1	1938,9	544,8

На основании этой модели и данным таблицы 4.6 произведем расчет влияния факторов первого порядка на изменение себестоимости 1 ц молока методом цепной подстановки:

$$C_{пл} = (A_{пл} \setminus X_{пл}) + b_{пл} = 693/49,11 + 1380 = 1394,1 \text{ руб.};$$

$$C_{усл1} = (A_{пл} \setminus X_{ф}) + b_{пл} = 693/40 + 1380 = 1397,3 \text{ руб.};$$

$$C_{усл2} = (A_{ф} \setminus X_{ф}) + b_{пл} = 819/40 + 1380 = 1400,5 \text{ руб.};$$

$$C_{ф} = (A_{ф} \setminus X_{ф}) + b_{ф} = 819/40 + 1918,4 = 1938,9 \text{ руб.};$$

Общее изменение себестоимости 1 ц молока:

$$\Delta C_{общ} = C_{2015} - C_{2013} = 1938,9 - 1394,1 = 544,8 \text{ руб.};$$

в том числе за счет изменения

а) продуктивности коров

$$\Delta C_x = C_{усл1} - C_{2013} = 1397,3 - 1394,1 = 3,2 \text{ руб.};$$

б) суммы постоянных затрат на 1 голову

$$\Delta C_a = C_{усл2} - C_{усл1} = 1400,5 - 1397,3 = 3,2 \text{ руб.};$$

в) суммы удельных переменных затрат

$$\Delta C_b = C_{2015} - C_{усл2} = 1938,9 - 1400,5 = 538,4 \text{ руб.};$$

Итак, из произведенных расчетов видно, что общая себестоимость 1 ц молока в 2015г. по сравнению с 2013 г. увеличилась на 9,76 руб. За счет изменения суммы постоянных затрат на одну голову привело к увеличению себестоимости 1 ц молока на 0,8 руб.

Так как сумма удельных переменных затрат на 1 ц молока играет в себестоимости этого продукта огромную роль, его изменение привело к увеличению на 8,96 руб. На изменение этого фактора повлияли рост цен на корма, электроэнергию и повышение оплаты труда.

4.4 Анализ трудовых затрат на производство молока

Затраты на оплату труда занимают значительный удельный вес себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Большое влияние на эффективность работы предприятия и на расходование фонда заработной платы оказывает использование средств на премирование рабочих. Анализ эффективности положений о премировании производится путем сопоставления дополнительно полученной прибыли от реализации продукции или экономии от снижения ее себестоимости с расходами на премирование.

Снижение себестоимости продукции во многом определяется правильным соотношением темпов роста производительности труда и роста заработной платы. Рост производительности труда должен опережать рост заработной платы, обеспечивая тем самым снижение себестоимости продукции.

Изменение суммы начисленной зарплаты на производства молока может произойти за счет изменения продуктивности животных и суммы зарплаты на 1ц молока, которая в свою очередь зависит от затраты человеко-часов на 1ц молока и уровень оплаты труда за 1 чел-ч (рис.4). Отсюда факторная модель суммы зарплаты на производство молока будет иметь следующий вид:

$$ЗП = П * ПР * ТЕ * ОТ \quad (4.4)$$

Для расчета влияния данных факторов можно использовать один из приемов детерминированного факторного анализа.

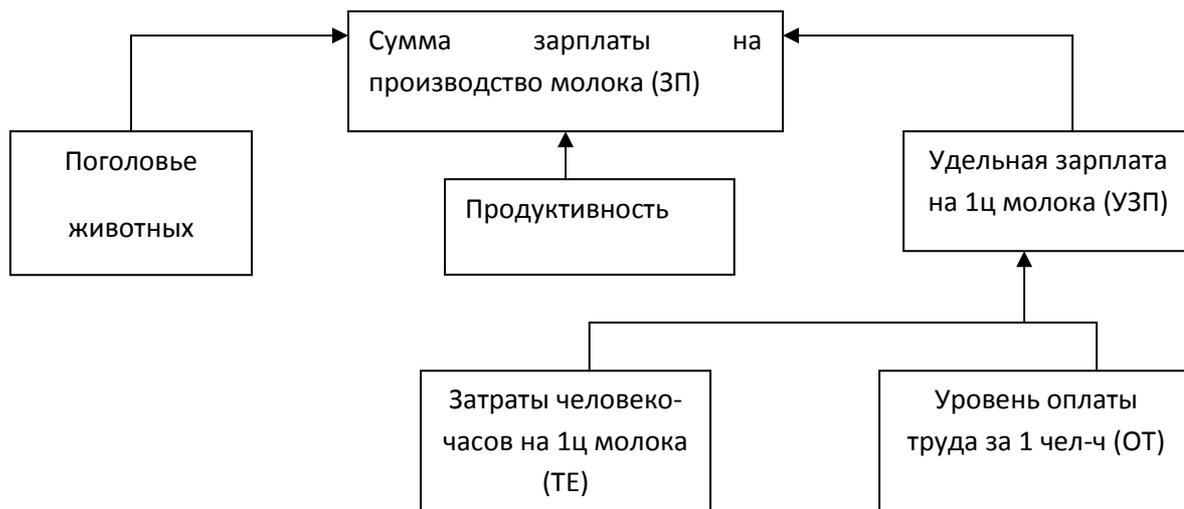


Рисунок 4.1- Структурно- логическая схема факторной системы расхода зарплаты на производство молока

Произведем расчет влияния факторов на изменение себестоимости производства молока методом цепной подстановки:

$$ЗП_0 = П_0 * ПР_0 * ТЕ_0 * ОТ_0 = 160 * 49,11 * 3,81 * 119,3 = 3571,54 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЗП_{Усл1} = П_1 * ПР_0 * ТЕ_0 * ОТ_0 = 160 * 49,11 * 3,81 * 119,3 = 3571,54 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЗП_{Усл2} = П_1 * ПР_1 * ТЕ_0 * ОТ_0 = 160 * 40 * 3,81 * 119,3 = 2909,01 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЗП_{Усл3} = П_1 * ПР_1 * ТЕ_1 * ОТ_0 = 160 * 40 * 3,59 * 119,3 = 2741,04 \text{ тыс. руб.}$$

$$ЗП_1 = П_1 * ПР_1 * ТЕ_1 * ОТ_1 = 1160 * 40 * 3,59 * 165,4 = 3800,23 \text{ тыс. руб.}$$

Общее изменение суммы зарплаты на производство молока

$$\Delta ЗП_{общ} = ЗП_1 - ЗП_0 = 3800,23 - 3571,54 = 228,69 \text{ тыс. руб.}$$

в том числе за счет изменения) поголовья коров

$$\Delta ЗП_{П} = ЗП_{Усл1} - ЗП_0 = 3571,54 - 3571,54 = 0 \text{ тыс. руб.}$$

б) продуктивности коров

$$\Delta ЗП_{Пр} = ЗП_{Усл2} - ЗП_{Усл1} = 2909,01 - 3571,54 = -662,53 \text{ тыс. руб.}$$

в) трудоемкости

$$\Delta ЗП_{те} = ЗП_{Усл3} - ЗП_{Усл2} = 2741,04 - 2909,01 = -167,97 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta ЗП_{те} = ЗП_1 - ЗП_{Усл3} = 3800,23 - 2741,04 = 1059,19 \text{ тыс. руб.}$$

Результаты вычислений отражены в таблице 4.8.

Таблица 4.8

4.5 Анализ материальных затрат на производство молока

Большой удельный вес в себестоимости продукции занимают материальные затраты. Прямые материальные затраты зависят от объема производства молока (ВП), уровня затрат на единицу продукции, который в свою очередь зависит от нормы расходов материальных ресурсов на 1ц молока (Кед) и средней стоимости единицы материальных ресурсов (Ц). Факторная модель суммы прямых материальных затрат на производство молока выглядит следующим образом:

$$МЗ = ВП * Кед * Ц \quad (4.5)$$

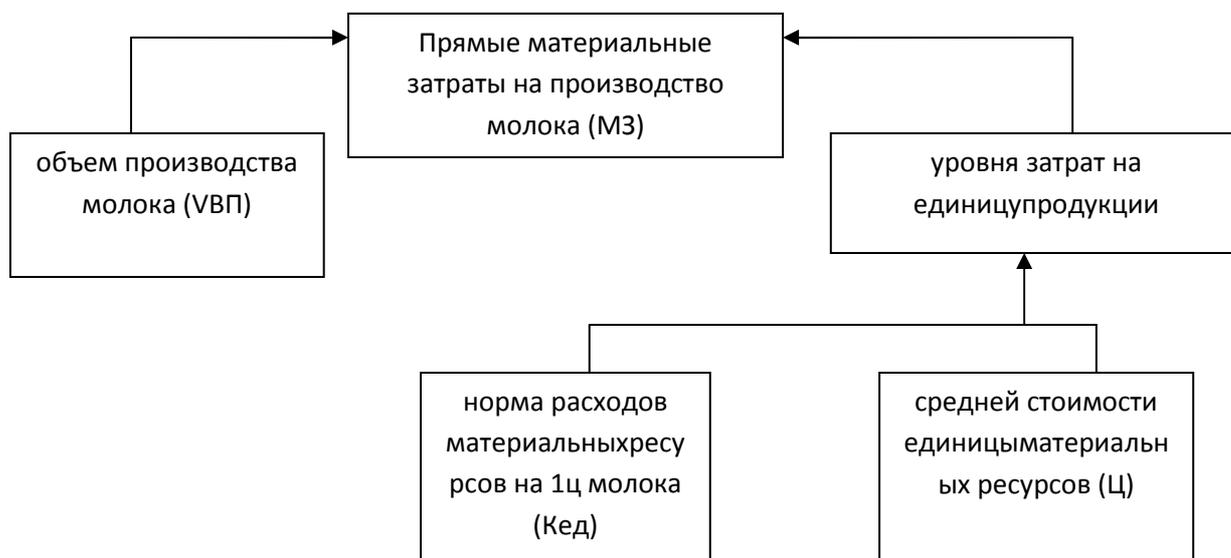


Рисунок 4.2- Структурно-логическая модель факторного анализа материальных затрат на производство молока

Влияние этих факторов на изменение суммы материальных затрат на производство молока определяется способом цепной подстановки, для чего необходимо рассчитать следующие данные:

$$ВП_0(2013) = 7858 \text{ ц}$$

$$\text{ВВП 1 (2015)} = 6400 \text{ ц}$$

Рассмотрим изменение материальных затрат на производство молока на примере кормов, так как они в затратах имеют наибольший удельный вес (влияние остальных видов материальных затрат рассчитывается подобно рассмотренному).

$$\text{МЗ}_0 = \text{ВВП}_0 * \text{Кед}_0 * \text{Ц}_0 = 7858 * 151 * 1,29 = 1530,66 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{МЗ Усл}_1 = \text{ВВП}_1 * \text{Кед}_0 * \text{Ц}_0 = 6400 * 151 * 1,29 = 1246,66 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{МЗ Усл}_2 = \text{ВВП}_1 * \text{Кед}_1 * \text{Ц}_0 = 6400 * 133 * 1,29 = 1098,04 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{МЗ 1} = \text{ВВП}_1 * \text{Кед}_1 * \text{Ц}_1 = 6400 * 133 * 3,32 = 2825,98 \text{ тыс. руб.}$$

Общее изменение материальных затрат составило:

$$\Delta \text{МЗ}_{\text{общ}} = \text{МЗ 1} - \text{МЗ}_0 = 2825,98 - 1530,66 = 1295,32 \text{ тыс. руб.}$$

в том числе за счет изменения

а) объема производства молока

$$\Delta \text{МЗ}_{\text{ввп}} = \text{МЗ Усл}_1 - \text{МЗ}_0 = 1246,66 - 1530,66 = -284 \text{ тыс. руб.}$$

б) нормы расхода на 1ц молока

$$\Delta \text{МЗ}_{\text{кед}} = \text{МЗ Усл}_2 - \text{МЗ Усл}_1 = 1098,04 - 1246,66 = -148,62 \text{ тыс. руб.}$$

в) цены

$$\Delta \text{МЗ}_{\text{ц}} = \text{МЗ 1} - \text{МЗ Усл}_2 = 2825,98 - 1098,04 = 1727,94 \text{ тыс. руб.}$$

Полученные результаты расчетов приведены в таблице 19.

Таблица 4.9.

4.6 Пути и резервы повышения производства и снижения себестоимости молока

Одним из основных источников резервов увеличения производства в животноводстве является увеличение продуктивности коров. Основные пути повышения этого показателя – повышение эффективности использования кормов, а также улучшения условий содержания животных.

Чтобы определить резерв увеличения производства молока за счет повышения эффективности использования кормов, необходимо возможное сокращение кормов на 1 ц молока умножить на фактический объем производства и полученный результат разделить на плановую норму расхода.

В СПК «Мельничанское» продуктивность коров в среднем составляет 4000 кг молока в год. По справочным данным расход кормов на производство 1 ц молока с удоем 5000 кг в год составляет 0,95 ц к.ед.

Таблица 4.10 -Резерв увеличения производства продукции за счет повышения уровня кормления животных

Группа животных	Расход кормов на 1 гол., ц. к.ед.		Окупаемость 1ц. к.ед., ц.	Резерв роста продукции, ц.	Плановое поголовье животных, гол.	Резерв роста производства продукции, ц.
	Факт-ий	План-ый				
Коровы	21,6	32,06	0,85	8,89	160	1422,4

Из таблицы 4.10 видно, что если в СПК «Мельничанское» повысить уровень кормовой базы на содержание молочного стада, можно увеличить выход продукции на 1422,4 ц, что составляет 22,2 % к фактическому объему производства молока за 2015 год.

Выявленные резервы должны быть увязаны с конкретными и реальными мероприятиями по их использованию. При этом необходимо учитывать состояние кормовой базы, наличие трудовых ресурсов, животноводческих помещений, а также рынки сбыта.

Росту продуктивности животных и выходу продукции значительно содействуют хорошие условия содержания животных, надлежащий уход,

правильный режим кормления и поения, добросовестное отношение работников к своему делу.

Существенным резервом увеличения производства продукции животноводства является сокращение ее потерь. Значительные потери продукции связаны с болезнями животных, нарушением технологической дисциплины. Результат – падеж животных, вынужденный убой, снижение выхода молока.

Основными источниками резервов снижения себестоимости молока являются: увеличение объема производства продукции и сокращение затрат на ее производство.

Так как основную часть материально- производственных затрат составляют корма, в том числе покупные снизить затраты можно за счет сокращения расходов на покупные корма. Рассмотрим резерв снижения себестоимости производства молока за счет сокращения расхода покупных кормов.

Таблица 4.11 -Резерв снижения себестоимости производства молока за счет сокращения расхода покупных кормов.

Показатель	Расход на 1 ц. руб
Корма покупные фактические, руб.	169,08
Корма на перспективу плановые, руб.	150,0
Резерв снижения затрат, руб.	19,08
Объем валовой продукции.ц.	6400
Резерв снижения затрат, тыс.руб.	122,1

Таким образом, получилось, что можно уменьшить затраты на 122,1 тыс. руб. Далее применив формулу и подставив туда полученные нами расчеты можно рассчитать до скольких рублей можно уменьшить себестоимость одного центнера молока.

$$P\downarrow C/C = Z\phi - P\downarrow Z / V\text{ВП}\phi + P\uparrow V\text{ВП} \quad (4.6)$$

$P\downarrow C/C$ - резерв снижения себестоимости;

$R\downarrow 3$ –резерв снижения затрат.

$122,1+1422,4=1544,5$ тыс. руб.

Получилось, что себестоимость одного центнера молока можно уменьшить до 0,24 тыс. рублей ($1544,5/6400=0,24$ тыс. руб.).

В заключение скажем, что использование резервов снижения себестоимости производства молока возможно лишь при грамотной организации производственного процесса, научно обоснованного планирования, тщательного учета и контроля за осуществлением затрат на производство.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, данные учета издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это определяет, что участок учета и контроля издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) занимает важное место в общей системе учета организации.

Целью данной выпускной квалификационной работы является изучение учета и проведение анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Мельничанское». Для достижения указанной цели определены основные задачи исследования: исследование теоретических основ учета и анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства; проведение анализа экономического состояния изучаемой организации; исследование организации и методики учета затрат на производство продукции молочного скотоводства; проведение анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства и определение резервов снижения себестоимости.

Объектом исследования было выбрано СПК «Мельничанское», расположенное в Селтинском районе Удмуртской Республики.

Вид экономической деятельности СПК «Мельничанское» - смешанное сельское хозяйство, которое специализируется на производстве молока, а также производит мясо, выращивает зерновые культуры. СПК «Мельничанское» товарное хозяйство молочного направления. СПК «Мельничанское»

расположено на юге Селтинского района в 10 км от Сибирского тракта и в 138 км от города Ижевска, по адресу РФ, Удмуртская Республика, Селтинский район, деревня Мельничата, ул. Мельничанская, дом 46. Правовое положение кооператива определяется действующим законодательством Российской Федерации и Уставом.

Анализ показал, что себестоимость продажи продукции в 2015 г. по отношению к 2013 г. увеличилась на 24,36%. В 2013 году предприятие убыточное, уровень убыточности -0,32%. Но уже в 2014 году ситуация изменилась и организация получила прибыль, так чистая прибыль составила 2285 тыс. руб., в 2015 году 725 тыс. руб. Как мы видим, показатели рентабельности в 2015 году снижаются по сравнению с 2014 годом, а в 2013 году наблюдается убыточность.

Анализ показал, что коэффициент покрытия (текущей ликвидности) за все 3 года находится выше допустимых пределов и соответствует нормальному ограничению (≥ 2) и даже незначительно растет. Это говорит о том, что организация в состоянии стабильно оплачивать текущие счета за счет собственных оборотных активов и реализовывать свою продукцию. Коэффициент абсолютной ликвидности за последние 3 года не соответствует нормальному значению, что свидетельствует о невозможности погашения своих долговых обязательств. Коэффициент быстрой ликвидности ниже оптимального значения, что характеризует уровень кредитоспособности. Наличие собственных оборотных средств в 2015 году увеличилось по сравнению с 2013 годом на 9,3%, а величина основных источников формирования запасов и затрат - на 7,51%. Однако наблюдается недостаток собственных оборотных средств и основных источников для формирования запасов и затрат.

Коэффициент независимости организации находится в пределах нормального ограничения. Как показывают данные, динамика коэффициента соотношения заемных и собственных средств свидетельствует о финансовой

устойчивости организации. Однако этот коэффициент дает лишь общую оценку финансовой устойчивости. Для более детального анализа его необходимо рассматривать в увязке с коэффициентом обеспеченности собственными источниками финансирования, который в СПК «Мельничанское» за период 2013-2015 года соответствует оптимальному значению. Финансовая зависимость организации не выше критического уровня, а в 2015 году данный коэффициент снизился на 9,88 % по сравнению с 2013 годом. В целом организация финансово устойчива и в состоянии стабильно оплачивать текущие счета, хотя и имеет ряд финансовых проблем.

Бухгалтерский учет в СПК «Мельничанское» осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. Учет организован по централизованной форме. Положительной стороной сложившегося первичного учета в СПК «Мельничанское» является то, что все хозяйственные операции, сопровождаются первичными документами.

Аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации ведут по статьям затрат.

Синтетический учет затрат на основное производство ведут на счете 20 «Основное производство» в разрезе следующих субсчетов: 20/1 «Растениеводство», 20/2 «Животноводство», 20/3 «Промышленное производство». По дебету этих субсчетов учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции.

Схема бухгалтерских проводок на производство продукции молочного скотоводства соответствует рабочему плану счетов. В обществе объектом калькуляции по «основному стаду» является молоко и приплод, калькуляционная единица 1центнер молока и 1 голова приплода. Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции.

В ходе работы изучен учет затрат на производство продукции молочного скотоводства на примере СПК «Мельничанское». Утвержденный в

кооперативе график не полностью отражает все используемые в хозяйстве первичные документы, а лишь представлен сроками сдачи сводных документов производственных подразделений. Учет затрат в хозяйстве по некоторым участкам ведется на приспособленных формах, при этом заполняются не все реквизиты в первичных исходных документах.

На основании изученного материала было предложено совершенствование учета затрат по центрам ответственности.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо. Также была разработана форма внутренней отчетности по центрам ответственности. Данная отчетность содержит информацию об отклонениях от плана и предоставляет возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат.

Чтобы максимально учесть величину расходов, которые несет хозяйство в целом, его подразделения (бригады, фермы) в разрезе каждого технологического процесса была предложена наиболее подходящая номенклатура статей и элементов затрат.

В рамках исследования был проведен анализ, тем самым было выявлено, что общая сумма затрат на производство продукции (молока) в СПК «Мельничанское» увеличилась в 2015 году по сравнению с 2013 годом на 1560 тыс. руб. или на 13,5%. Общие затраты на производство продукции находятся в прямой зависимости с объемом произведенной продукции. Таким образом, с увеличением объема произведенной продукции, увеличилась и общая сумма затрат на производство. Из-за повышения уровня удельных переменных затрат общая сумма затрат увеличилась на 2624 тыс. руб. Также увеличение общей суммы затрат на производство молока за ряд анализируемых лет на 129 тыс.

руб. произошло за счет повышения постоянных расходов. Общая себестоимость 1 ц молока в 2015г. по сравнению с 2013 г. увеличилась на 9,76 руб.

Если в СПК «Мельничанское» повысить уровень кормовой базы на содержание молочного стада, можно увеличить выход продукции на 1422,4 ц, что составляет 22,2 % к фактическому объему производства молока за 2015 год.

Так как основную часть материально- производственных затрат составляют корма, в том числе покупные, снизить затраты можно за счет сокращения расходов на покупные корма на 122,1 тыс. руб. Себестоимость одного центнера молока можно уменьшить до 0,24 тыс. рублей.

В заключение скажем, что использование резервов снижения себестоимости производства молока возможно лишь при грамотной организации производственного процесса, научно обоснованного планирования, тщательного учета и контроля за осуществлением затрат на производство.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.07.2015)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. Федерального закона от 20 апреля 2014 г. N 81-ФЗ)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп. вступ. в силу с 15.03.2016)
5. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г.)
6. Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации" (с изменениями и дополнениями от 3 декабря 2011 г.).
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства РФ от 29.07.98 г. № 34н (ред. Приказа Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. № 186н)
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция к его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08 ноября 2010 г. № 142н)
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18 декабря 2012 г. N 164н)
10. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утверждено приказом Минфина РФ от 06.09.2001 №44н (ред. от 25.10.2010)
11. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств».

Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н (ред. от 24.12.2010)

12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н, в ред. от 06.04.2015)

13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, в ред. от 06.04.2015)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (Приказ Минфина РФ от 08 ноября 2010 N 142н)

15. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 №119н

16. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет/ Р.А. Алборов. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. - 224 с.

17. Алборов Р.А. Оптимизация методов производственного планирования и управленческого учета затрат в сельском хозяйстве. / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.Э. Газаева // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2010.- №2(23). – С.38-46

18. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Р.А. Алборов. - М.: КНОРУС, 2006. - 344 с.

19. Алборов Р.А. Совершенствование управленческого учета в системе внутреннего управления сельскохозяйственным производством./ Р.А. Алборов, О.П. Князева, С.Р. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. - №2. – С.46-50

20. Алборов Р.А., Треселева С.Н. Система управленческой отчетности центров ответственности в организациях АПК/ С.Н.Треселева // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2005. - №2. – С. 41-44

21. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет: учебник/ Г.И. Алексеева, С.Р. Богомолец, И.В. Сафонова — М.: Московский финансово-промышленный

университет «Синергия», 2013. - 720 с.

22. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. М.: Юнити – ДАНА, 2002. – 476с.

23. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет. – Ростов н/Д: «Феникс», 2005. – 380 с.

24. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / под ред. О.Е. Качковой. - М.: КНОРУС, 2016. - 568 с.

25. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для бакалавров / под ред. И.М. Дмитриевой. - М.: Издательство Юрайт, 2014. - 539 с.

26. Быков В.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие / В.С. Быков, Т.В. Горбунова, И.В. Ромашкина. - М.:КНОРУС, 2016. - 246 с.

27. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб.пособие/ С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008 – 400с.

28. Вахрушина М.А. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб.для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 7-е изд., стер. – М.: Омега-Л,2008.- 570с.

29. Войтоловский Н.В. Экономический анализ. Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: учебник/ под ред. проф. Н.В. Войтловского, проф. Калининой, проф. И.И. Мазуровой – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, ИД Юрайт,2011. – 507с.

30. Гинзбург А.И. Экономический анализ: учебник для вузов./ А.И. Гинзбург.- Спб.: Питер, 2008. - 528 с.

31. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учеб.пособие/ А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова. – М.: Магистр, 2008. – 189с.

32. Головнина Л.А. Экономический анализ: учебник/ Л.А. Головнина, О.Ж. Жигунова.- М.: ИНФРА-М, 2010. - 400 с.

33. Гусеева Т.М. Бухгалтерский учет: учеб.-практическое пособие. / Т.М.

Гусеева, т. н. Шейка, Х.Ш. Нурмухамедова. - М.:Прспект, 2010. - 376 с.

34. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

35. Керимов В.Е. Управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., изм. и доп. – М: Издательство – торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005. – 460 с.

36. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности. – М.: ТК Велби, Изд-во «Прспект», 2004.- 424 с.

37. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 3-е изд., перераб. и доп. Финансы и статистика, 2003

38. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2014. - 681 с.

39. Кукукина И.Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник / И.Г. Кукукина М.: Высшее образование, 2008. – 418с.

40. Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учет: учебник/ Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – М.: КНОРУС, 2007 – 544 с.

41. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет: Учебное пособие. - Спб.: Питер, 2013. - 496 с.

42. Савицкая П.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия АПК: учебник/ Г.В. Савицкая. – Мн.: Новое знание, 2012. – 687с.

43. Сананцева Е.Г. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник/ Е.Г. Сананцева. – М.: КНОРУС, 2012 – 432с.

44. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник/ Н.Г. Сапожникова — М.: КНОРУС, 2013. - 456 с.

45. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев - М.: ИНФРА- М, 2010.- 508 с.

46. Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятии. / А.К. Шишкин - М: Финансы и статистика, 2013. – 481 с.

47. Экономический анализ: учебник для бакалавриатов/ под ред. Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой.- М.: Издательство Юрайт, 2013. - 548 с.

48. Юркова Т.И. Экономика предприятия (электронный учебник). - Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m88/>

ПРИЛОЖЕНИЯ