**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой, д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Р.А. Алборов

«\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства (на примере СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник Ю.А.Рябинина

Научный руководитель

к.э.н., доцент П.В.Антонов

Рецензент

к.э.н., доцент

Ижевск 2017

Оглавление

[ВВЕДЕНИЕ 6](#_Toc509407713)

[1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА 9](#_Toc509407714)

[1.1 Методические основы управленческого учета затрат на производство продукции 9](#_Toc509407715)

[**1.2 Классификация затрат отрасли молочного скотоводства в целях применения контрольно-аналитических процедур в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных организаций** 13](#_Toc509407716)

[1.3 Управленческий контроль в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных организаций 17](#_Toc509407717)

[**2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «НИВА» Селтинского района удмуртской республики** 22](#_Toc509407718)

[**2.1** **Местоположение и правовой статус организации** 22](#_Toc509407719)

[**2.2 Основные экономические показатели организации** 22](#_Toc509407720)

[**2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации** 29](#_Toc509407721)

[**3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «НИВА» » Селтинского района удмуртской республики** 35](#_Toc509407722)

[**3.1 Первичный учет затрат на производство продукции молочного скотоводства** 35](#_Toc509407723)

[**3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства** 42](#_Toc509407724)

[**3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»** 49](#_Toc509407725)

[**3.4 Совершенствование учета затрат на производство продукции молочного скотоводства** 52](#_Toc509407726)

[Рис. 3.3 - Модель определения объектов и организации аналитического учета по ныне действующему порядку [15] 60](#_Toc509407727)

[**4 КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «НИВА» Селтинского района удмуртской республики** 70](#_Toc509407728)

[**4.1 Цели и задачи контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства** 70](#_Toc509407729)

[**4.2 Планирование и программирование внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства** 72](#_Toc509407730)

[**4.3 Организация и методика внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства** 80](#_Toc509407731)

[**4.4 Обобщение и оформление результатов внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства** 85](#_Toc509407732)

[**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ** 89](#_Toc509407733)

[**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ** 94](#_Toc509407734)

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Точный и своевременный учет, анализ и контроль показателей деятельности сельскохозяйственных производителей играют значительную роль в решении задач обеспечения роста их конкурентоспособности и эффективности развития отрасли. Именно на базе учетно-аналитического комплекса формируются управленческие и финансовые решения сельскохозяйственных организации, поэтому в условиях перехода к рыночным отношениям необходимо не только совершенствовать российскую систему учета, анализа и налогообложения, но и сделать ее более наглядной и понятной пользователям.

Становление и развитие рыночных отношений, действие многообразных форм собственности и различных видов хозяйствования предполагают широкое использование экономических методов управления производством продукции в производственных организациях. Производство готовой продукции остается одной из самых важных и сложных проблем любой отрасли. Решение указанной проблемы, существенное повышение эффективности производства продукции, улучшение ее структуры, качества и снижения себестоимости возможно на основе модернизации производственной отрасли, перевода ее на высокотехнологическую основу. Формирование надежной и устойчивой материально-технической базы на основе достижения современной науки и передового опыта может стать гарантией значительного роста производства высококачественной продукции.

В успешном решении этих задач важная роль принадлежит рационализации управления производством, усилению действенности его экономических методов и рачительному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов в производственных организациях. Осуществление этих мероприятий в свою очередь требует совершенствования организации производства, труда и его оплаты в конкретных подразделениях организаций, а также учетно-аналитического обеспечения управления с целью принятия оперативных, тактических и стратегических решений для регулирования хозяйственных процессов, изыскания внутренних резервов всемерного повышения эффективности деятельности производственных организаций.

Основополагающей для принятия обоснованных управленческих решений является информация управленческого учета, которая должна обладать определенными свойствами и качественными характеристиками для эффективного управления деятельностью производственных организаций и их центрами ответственности. Отсюда возникает необходимость изменения методов формирования учетной информации, ее содержания, способов и форм представления управленческому аппарату организации. Все это требует сделать более активные шаги по совершенствованию управленческого учета, повышению его контрольно-аналитических функций в системе управления производства продукции.

**Цели и задачи исследования.** Целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей развития учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, изучение состояния учета и разработка рекомендаций по его рационализации, а также проведение контроля этого участка учета на примере конкретной организации.

**Для достижения указанной цели определены основные задачи исследования**:

* изучить теоретические аспекты учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;
* дать оценку финансовому состоянию и эффективности производства продукции на примере конкретной организации;
* разобрать рекомендации по совершенствованию учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства на примере конкретной организации.

**Объект исследования.** Объектом исследования является СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики, д. Мадьярово, основным видом деятельности которого является – смешанное сельское хозяйство.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических и организационно-методических аспектов управленческого учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства.

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту,** имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:

* классификация затрат отрасли молочного скотоводства в целях применения контрольно-аналитических процедур в учетно-аналитическом комплексе;
* оценка экономического и финансового состояния СПК «Нива»;
* оценка современного состояния учетно-аналитического обеспечения контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»;
* рекомендации по совершенствованию учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» на базе проведенного исследования;

**Теоретической, методической и информационной основой** работы являются законодательные и нормативные акты, работы российских и зарубежных ученых связанные с изучением теории и практики анализируемых в работе проблем и возможных направлений их решения.

В процессе выполнения настоящей работы были использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез и др.

В качестве информационной базы использовались:

* первичные и сводные документы;
* регистры бухгалтерского учета;
* годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СПК «Нива» за последние 3 года – 2014-2016 гг.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

## 1.1 Методические основы управленческого учета затрат на производство продукции

Сельское хозяйство, на сегодняшний день - это базовая основа агропромышленного комплекса, где ведущей сферой экономики является агропродовольственный рынок, обеспечивающий экономическую безопасность России. Будучи одной из особенных и перспективных областей экономики, сельское хозяйство дает человеку продукты питания и сырье для производства средств потребления [12,с.111].

В данное время выделяется три основных направления сельскохозяйственной производства – растениеводство, животноводство и переработка сельскохозяйственной продукции [14,с.526]. Каждое из этих направлений имеет свою специализацию, тема нашей выпускной квалификационной работы заключается в учете затрат на продукцию молочного скотоводства. В животноводстве выделяются множество направлений, основными из которых являются скотоводство, свиноводство, овцеводство и птицеводство, а в растениеводстве полеводство, овощеводство, луговодство и др.

Управленческий учет затрат в рамках учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных организации представляет собой установленную систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о затратах по каждому виду деятельности, бизнес-процессу, структурному подразделению, центру ответственности, для осуществления учета, планирования, контроля и управления ими.

В ходе исследования нами рассмотрены различные определения термина «затраты на производство», данные российскими и зарубежными учеными. Обзор взглядов ученых представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Обзор взглядов отечественных и зарубежных ученых на определение «затраты на производство».

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Источник информации** | **Определение** |
| 1 | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [8] | Производственные затраты - производственное потребление ресурсов, совокупность которых составляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг) |
| 2 | С.М. Бычкова [16,с.274] | Под затратами на производство понимают себестоимость ресурсов, использованных в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг |
| 3 | И.Н. Богатая,  Н.Н. Хахонова[17,с.215] | Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых, финансовых ресурсов организации за определенный период времени представляют собой затраты производства |
| 4 | А.Д. Шеремет,  Е.В. Старовойтова [44,с.279] | Под затратами на производство продукции понимается общая величина потребленных организацией в течение отчетного периода всех видов ресурсов (материальных, трудовых и иных), необходимых для изготовления продукции, в стоимостном выражении. |
| 5 | Т.П. Карпова [32,с.52] | В управленческом учете под затратами на производство следует понимать стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг, включая обязательные отчисления за определенный или на определенный период времени |
| 6 | Ю.А. Бабаев[14,с.527] | Затраты на производство представляют собой лишь ту часть ресурсов, которая потреблена в процессе производства продукции (работ, услуг) |
| 7 | Л.В. Попова,Маслова И.А., Алимов С.А., Коростелкин М.М.[36,с.28] | Затраты на производство – это стоимость части ресурсов (затрат) организации, которые израсходованы на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг за определенный (отчетный) период времени |

Обзор данных определений позволил сделать вывод о том, что в науке и практике под «затратами на производство» следует понимать выраженные в денежном или натуральном эквиваленте затраты, понесенные при производстве определенного вида продукции за отчетный период.

Как считает автор М.З. Пизенгольц решение задач управленческого учета затрат может быть достигнуто за счет целостности при построении и функционировании учетно-аналитического комплекса, обеспечивающейся использованием единых принципов структуризации деятельности сельскохозяйственной организации как совокупности взаимосвязанных и непрерывных технологических циклов, возможности постоянной оценки прогнозируемых, планируемых и фактических затрат и себестоимости, обязательности регламентации операционного учета затрат, а также комплексности и аналитичности результатов и характеризующих их показателей[39, c.408].

Автор Г.В. Савицкая пишет, что принятие конкретного управленческого решения в системе управленческого учета затрат осуществляется на основе функционирования центров затрат в соответствии с регламентами деятельности в рамках формируемого внутреннего документооборота с использованием затратных и результирующих показателей, определяющих направления реализации стратегии управления затратами сельскохозяйственной организации [41, c.652].

В своем учебнике О.В. Васенко пишет, что ведущей отраслью сельскохозяйственной производства является животноводство, технологический производственный процесс которого характеризуется однородностью выполняемых операций, находят отражение и в организации учетно-аналитического комплекса. Особенности отрасли молочного скотоводства представим с помощью рисунка 1.1.

**Особенности учета затрат в отрасли животноводства**

вложения средств и получение продукции в животноводстве отличаются большей равномерностью, что обуславливает постоянную напряженность учетно-аналитического процесса

в животноводстве отсутствуют разрывы между вложениями средств и выходом продукции, поэтому все затраты относятся на продукцию одного учетного периода

нет необходимости разделения затрат по видам работ, производство, как правило, сконцентрировано на одном участке, что исключает необходимость разграничения затрат по подразделениям

Рис. 1.1 – Особенности учета затрат в отрасли молочного скотоводства [18, c.292]

Автор А.А. Додонов пишет, что в целях достоверного и более четкого учета производственных затрат по калькуляционным статьям, определения эффективности и конкурентоспособности сельскохозяйственной производства, в квалификационной работе разработана классификация затрат молочного скотоводства, позволяющая проводить качественный анализ затрат, определять влияние факторов, сформировавших конкретный уровень себестоимости, а также выявлять пути максимально возможного снижения затрат. Согласно разработанной классификации деление затрат молочного скотоводства в организации зависит от вида животных, их группы и назначения, а также от возрастной категории

Особенность затрат на содержание крупнорогатого скота заключается в том, что в рамках данного вида молочного скотоводства выделяются два направления: молочное и мясное.

Далее затраты молочного скотоводства разделяются на затраты основного стада и затраты животных на выращивании и откорме. Кроме этого, в коневодстве выделяются еще затраты молодняка рабочих лошадей на выращивании. В соответствии с этим, из затрат животных основного стада организация получает затраты на получение молока (основное стадо молочного скота) и оприходование приплода, а также возможно образование затрат, связанных с падежом животных. От затрат животных на выращивании и откорме организация получает затраты, связанные с приростом, забоем и падежом животных. Кроме того, в коневодстве можно также выделить затраты, связанные с использованием лошадей в хозяйственных целях организации [13, c.264].

Профессор Р.А. Алборов считает, что снижение себестоимости и повышение на этой основе рентабельности производства продукции сельского хозяйства требует надлежащей организации учета затрат. На рисунке 1.2 представлены основные экономические факторы, влияющие на себестоимость сельскохозяйственной продукции [25, c.294].

**Факторы, влияющие на себестоимость сельскохозяйственной продукции:**

увеличение технического уровня и комплексной механизации производства

внедрение прогрессивных технологий производства

проведение мероприятий по улучшению плодородия земель

повышение качества производственных ресурсов (машин, оборудования, скота, семян, кормов, удобрений и т.д.)

внедрение высокопродуктивных сортов и гибридов сельскохозяйственных культур и пород животных

изменение цен на материальные ресурсы и основные средства

целесообразное использование материальных и трудовых ресурсов

применение прогрессивных форм организации труда и его оплаты

Рис. 1.2 – Основные экономические факторы, влияющие на себестоимость сельскохозяйственной продукции [25, c.294]

Также могут использоваться и другие объективные факторы, в рамках которых анализируются и вскрываются резервы снижения себестоимости продукции.

**1.2 Классификация затрат отрасли молочного скотоводства в целях применения контрольно-аналитических процедур в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных организаций**

Как пишет Т.П. Карпова, ведущей отраслью сельскохозяйственной производства является животноводство, которое в зависимости от вида выращиваемого скота подразделяется на скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство, специализирующиеся на производстве конкретных видов продукции. В связи с этим, в учетно-аналитическом комплексе затраты на производство продукции молочного скотоводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных [32, c.52].

Автор Ю.А. Бабаев считает, что главной отличительной характеристикой молочного скотоводства является однородность выполняемых операций, протекающих непрерывно. В связи с этим в животноводстве невозможно четко разделить затраты во времени по видам работ и отдельным хозяйственным операциям [14, c.527].

В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат - это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель. Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме. В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы.

Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета:

1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции;

2) для планирования и принятия управленческих решений

3) для осуществления процесса контроля и регулирования.

Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления. Обобщенно классификацию затрат предприятия применительно для управленческого учета представим в таблице 1.2.

Таблица 1.2 - Классификация затрат в управленческом учете[14, c.527]

|  |  |
| --- | --- |
| **Признаки классификации** | **Виды затрат** |
| Процесс принятия управленческих решений | Явные и альтернативные; релевантные и нерелевантные; эффективные и неэффективные |
| Процесс прогнозирования | Краткосрочные и долгосрочные |
| Процесс планирования | Планируемые и непланируемые |
| Процесс нормирования | Стандарты, нормы и нормативы и отклонение от них |
| Процесс организации | По местам и сферам возникновения; функциям деятельности и центрам ответственности |
| Процесс учета | Одноэлементные и комплексные; по статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие и единовременные |
| Процесс контроля | Контролируемые и неконтролируемые |
| Процесс регулирования | Регулируемые и нерегулируемые |
| Процесс стимулирования | Обязательные и поощрительные |
| Процесс анализа | Фактические; прогнозные, плановые; сметные; стандартные; общие и структурные; полные и частичные |

Нисколько не умаляя достоинства предложенной классификации затрат, считаем, что сужение возможностей управленческого учета рамками только этих направлений не совсем отвечает требованиям нынешнего времени. Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через свои функции. У каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, а также методы, приемы и способы их достижения.

Профессор P.A. Алборов пишет, что в сельскохозяйственных организациях выделяют ряд отраслей, специализированных на конкретных продуктах (например, скотоводство с выделением молочного скотоводства ). Поэтому затраты молочного скотоводства в организации целесообразно разграничивать в первую очередь по отраслям и видам производств, т.е. по специализациям, что в свою очередь находят отражение в методологической основе учетно-аналитического комплекса.

На рисунке 1.3 представлены основные задачи учета затрат в животноводстве.

**Основные задачи учета затрат в животноводстве**

Правильная классификация и разделение затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам

Точное отражение затрат по производственным подразделениям организации

Экономически обоснованное разграничение затрат по видам и группам животных

Экономически обоснованное определение себестоимости получаемой продукции животноводства

Рис. 1.3 - Основные задачи учета затрат в животноводстве [12, c.111]

Учет затрат в животноводстве обеспечивает разграничение затрат по основным видам производств и группам животных, по основным видам затрат и по хозяйственным подразделениям. Далее с помощью рисунка 1.4 представим разграничение затрат отрасли молочного скотоводства.

**Разграничения затрат отрасли животноводства**

Обеспечивается построением аналитического учета по основным отраслям производства, а внутри отраслей - по каждому виду производства или группе животных

По основным видам производств и группам животных

Достигается за счет соответствующего построения учетных регистров

По основным видам затрат

Обеспечивается использованием лицевых счетов подразделений

По хозяйственным подразделениям

Рис. 1.4 - Механизм учета затрат отрасли молочного скотоводства [17, c.215]

Учет затрат в животноводстве основан на данных первичных регистрах, которые отражают использование средств и предметов труда.

## 1.3 Управленческий контроль в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных организаций

Как пишет автор Е.Н. Колесникова под управленческим контролем затрат понимается систематическая и конструктивная деятельность субъектов контроля, обеспечивающая полную и своевременную оценку состояния и перспектив затрат и предотвращение возникновения отклонений в затратах, и являющаяся составной частью учетно-аналитического комплекса. Данное определение обеспечивает комплексное рассмотрение управленческого контроля затрат и позволяет более точно определить его место и роль в учетно-аналитическом комплексе[34, c.107].

По мнению автора У.Ю. Русаковой, появление контроля является исторически и экономически обоснованным. Развитие понятийного аппарата термина «контроль» применительно к одним и тем же объектам и одному и тому же кругу контролируемых вопросов, но с позиций различных научных школ, приводит к разноплановым методологическим подходам и решению практических вопросов его организации. Базовые концептуальные подходы к пониманию сущности экономической категории «контроль», полученные в результате развития научной мысли, представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3 - Происхождение базовых концептуальных подходов к трактованию сущности контроля[40,с.98]

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Направленность**  **концепции** | **Этиология концепции** | **Основная идея концепции** |
| 1 | 2 | 3 |
| Экономический  аспект | Роль в хозяйственной  деятельности экономиче-  ских субъектов | Контроль - этo комплексное изучение  oрганизаций и их структурных подразделе-  ний, экoномическойэффективнoсти и  закoнности осуществляемых хoзяйственных  операций, достоверности учетной информа-  ции и бухгалтерской отчетности |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Продолжение таблицы 1.3 | | |
| 1 | 2 | 3 |
|  | обходимых для функционирования процессов |  |
| Управленческий  аспект | Воздействие субъекта  управления на объект | Контроль - это сoвокупность регулярных и  непрерывных прoцессов, пoсредством  кoторых их участники в легитимной фoрме  обеспечивают эффективное хозяйствующих  субъектов независимо от форм собственно-  сти |
| Методический  аспект | Создание и совершенст-  вование конкретных  приемов и способов осу-  ществления | Контроль - это способ получения информа-  ции о состоянии объекта |

По мнению М.З. Пизенгольц, роль ревизии и контроля в повышении экономической эффективности идостижении финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций[39,с.408].

Исследование деятельности сельскохозяйственных организаций позволило установить, что реализация и совершенствование процедур ревизии и контроля способствуют повышению эффективности производства, выявлению и использованию внутренних резервов, за счет:

* усиления режима экономии;
* повышения производительности труда;
* снижения себестоимости продукции, улучшения использования основных фондов, материальных, трудовых и финансовых ресурсов; устранения непроизводительных расходов и потерь;
* обеспечения сохранности собственности;
* предотвращения фактов бесхозяйственности, хищений и других злоупотреблений и нарушений.

Как считает автор Д.Стоун сбалансированное развитие сельскохозяйственных организаций возможно при усилении позиций ревизии и контроля, основанных на реальной оценке деятельности организации в целом и его структурных подразделений принятии на этой основе своевременных управленческих решений.

Основными целями управленческого контроля затрат в сельском хозяйстве являются:

* сохранение и эффективное использование ресурсов и потенциала организации;
* своевременная адаптация организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
* обеспечение устойчивого, эффективного функционирования и развития сельскохозяйственной организации.

Управленческий контроль затрат охватывает не только процесс формирования затрат, но и все функции управления затратами. Процесс управленческого контроля затрат на организациях АПК, как и на организациях других отраслей промышленности, неразрывно связан с планированием, то есть бюджетированием, так как планирование без контроля не имеет смысла [42, c.299].

При проверке учета затрат на производство продукции необходимо установить соблюдение следующих правил, которые мы представим с помощью рисунка 1.5.

**Основные правила ведения учета затрат соблюдаемые при их проверке**

Неизменность выбранного в начале года метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и его соответствие отраслевым особенностям организации

Правильность разграничения затрат по отчетным периодам

Верность оценки израсходованных на производство продукции материальных ресурсов

Особенности списания отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости материалов по учетным ценам

Правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам и включения сумм износа в издержки производства либо отнесения за счет чистой прибыли

Обоснованность сумм накладных расходов и способов их распределения по объектам калькуляции

Правомерность отнесения фактических сумм расходов по командировкам , представительских расходов, расходов на рекламу, оплату аудиторских услуг и многих других издержек производства

Рис. 1.5 - Основные правила ведения учета затрат на производство, соблюдаемых при их проверке [26, c.39]

В приложении А представлена методика проведения контроля затрат на производство продукции. Согласно данной методике осуществляется контроль:

1) поголовья скота;

2) затрат на оплату труда с отчислениями на социальные нужды работникам молочного скотоводства;

3) материальных затрат, которые включают в себя: затраты на корма покупные и собственного производства; затраты на электроэнергию; затраты на нефтепродукты;

4) затрат на содержание основных средств [17, c.215].

Итак, использование процедур контроля во всех основных направлениях финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций способствуют развитию: стратегии формирования финансовых результатов, инвестиционной стратегии, стратегии обеспечения финансовой безопасности, стратегии повышения качества управления, соответствует основным направлениям государственной политики в сфере АПК и обеспечивает повышение их финансовой устойчивости и эффективности деятельности.

Таким образом, контроль – это неотъемлемая функция управления сельскохозяйственной организацией и основа всех его хозяйственных процессов. Контроль в сельскохозяйственных организациях не должен являться исключительно средством недопущения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности так как в данном контексте рост прибыли будет носить краткосрочный характер. Ревизия и контроль должны стать основным мероприятиям долгосрочного развития сельскохозяйственных организаций на основе обеспечения динамичного развития производства, укрепления материально-технической базы, обновления техники, обеспечения качественными материально-производственными запасами.

**2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПК «НИВА» Селтинского района удмуртской республики**

* 1. **Местоположение и правовой статус организации**

Территория СПК «Нива» расположена в западной части Селтинского района. Центральная усадьба хозяйства находится в д. Мадьярово, в 3 км от районного центра с. Селты.

Место нахождения общества: СПК «Нива» находится по адресу 427270, Удмуртская Республика, Селтинский район, д. Мадьярово, ул. Молодежная, д.2. СПК «Нива» расположен в центре почвенно-климатической зоны, умеренно-континентальным климатом продолжительной, холодной, многоснежной зимой и коротким тёплым летом.

Кооператив зарегистрирован 26 апреля 2001 года регистратором Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №6 по Удмуртской Республике. Директор организации – Базилевских Петр Ильич.

СПК «Нива» осуществляет следующие виды деятельности (в соответствии с кодами ОКВЭД, указанными при регистрации):

|  |  |
| --- | --- |
| Основной вид деятельности | |
| 01.50 | [Смешанное сельское хозяйство](http://www.rusprofile.ru/codes/15000) |
| Дополнительные виды деятельности | |
| 01.42 | [Разведение прочих пород крупного рогатого скота и буйволов, производство спермы](http://www.rusprofile.ru/codes/14200) |

**2.2 Основные экономические показатели организации**

Постоянный  анализ и определенные основные показатели деятельности кооператива дают верное представление о его доходности или убыточности. Если организация сокращает хозяйственную деятельность, то прибыль снижается, а убытки увеличиваются с опережением темпов уменьшения объема продаж.

Основные показатели деятельности хозяйствующего субъекта формируют «точку безубыточного ведения деятельности», которая может быть сведена к ответу на вопрос: какое количество продукции нужно продать для покрытия расходов на ее производство и возмещение условно-переменных затрат. На основании анализа цена единицы продукции устанавливается в соответствии со всеми условно-переменными затратами, для того, чтобы полностью их покрыть и получать стабильную прибыль.

Основным показателем результата хозяйственной деятельности организации является прибыль (убыток). Однако существует и ряд других показателей, по которым можно судить об эффективности ведения производственной деятельности.

Рассмотрим данные об основной деятельности организации.

Таблица 2.2 - Основные показатели деятельности организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. к 2014 г., %** |
| **А. Производственные показатели:**  1. Произведено продукции, ц:  молоко  прирост живой массы КРС  зерно | 8265  369  15333 | 8304  372  13246 | 8715  391  11700 | 105  106  76 |
| 2. Площадь с.-х. угодий, га  в т.ч. пашни  пастбища  сенокосы | 1166  952  117  33 | 1207  1090  117  - | 1130  1130  -  - | 97  117  -  - |
| 3. Урожайность с 1 га, ц:  Зерна | 25,6 | 20,1 | 18.3 | 71 |
| 4. Среднегодовое поголовье скота,  усл. гол.  в т.ч. коров | 156  156 | 156  156 | 158  158 | 101  101 |
| **Б. Экономические показатели:**  6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 21027 | 22386 | 22627 | 108 |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 18588 | 21446 | 20761 | 112 |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи  (+,-), тыс. руб. | 2439 | 940 | 1866 | 76 |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 4317 | 2248 | 3101 | 72 |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 4317 | 2248 | 3058 | 71 |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 20,5 | 10,1 | 13,6 | - |

Показатели, представленные в таблице, показывают и снижение и увеличение значений по разным статьям. Из таблицы видно, что кооператив по своим экономическим и производственным показателям является средним.

Производство молока в 2016 году по сравнению с 2014 годом увеличился на 5%, это произошло из-за изменения продуктивности животных. Увеличился и среднесуточный прирост живой массы на 6%, это произошло за счет того, что хозяйство стало использовать более эффективные корма для животных. Площадь посевов снизилась на 3%.

Несмотря на увеличение себестоимости в 2016 году, выручка от продажи продукции также увеличилась. Увеличение выручки произошло из-за того, что продукции было реализовано в отчетном году больше, чем в предыдущем. Но в то же время прибыль от продажи продукции снизилась на 24%.

Прибыль до налогообложения снизилась на 28%. Соответственно уменьшилась и чистая прибыль.

В целом по организации можно сказать, что, несмотря на тяжелые экономические условия, организация экономически развивается и достигает своей главной цели – получение прибыли.

В приведенной ниже таблице рассмотрим основные показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов и капитала. Именно от того как используются ресурсы организации, зависит в конечном итоге значение прибыли.

Таблица 2.3 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. к 2014 г., %** |
| **А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств** | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 11650 | 14920 | 14666 | 126 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб. | 9,9 | 12,3 | 12,9 | 130 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб. | 258,9 | 339,1 | 341,1 | 132 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 0,55 | 0,66 | 0,64 | 116 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 1,81 | 1,51 | 1,54 | 85 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 37,3 | 15,1 | 21,2 | - |
| Продолжение таблицы 2.3 | | | | |
| **Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов** | | | | |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час.  в т. ч. в растениеводстве  в животноводстве  в других производствах | 23  55  2 | 25  49  - | 25  49  - | 109  89  - |
| 8. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 8760 | 8488 | 9189 | 105 |
| 9. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 2,40 | 3,70 | 2,46 | 102 |
| **В.Показатели эффективности использования материальных ресурсов** | | | | |
| 10. Материалоотдача, руб. | 0,77 | 0,75 | 0,70 | 91 |
| 11. Материалоемкость, руб. | 1,30 | 1,35 | 1,42 | 109 |
| 12. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,03 | 0,08 | 0,05 | 167 |
| 13.Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,93 | 0,88 | 0,91 | 98 |
| **Д.Показатели эффективности использования капитала** | | | | |
| 14. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 0,14 | 0,06 | 0,08 | - |
| 15. Рентабельность собственного капитала, % | 0,15 | 0,07 | 0,09 | - |
| 16. Рентабельность внеоборотных активов, % | 0,37 | 0,15 | 0,19 | - |
| 17. Рентабельность оборотных активов, % | 0,14 | 0,06 | 0,13 | - |

По показателям обеспеченности и эффективности использования основных средств в рассматриваемый период 2014-2016 гг. наблюдается увеличение среднегодовой стоимости основных средств организации, за счет их приобретения. Организация на сегодняшний день производит обновление основных фондов и внедрение нового оборудования. Это положительно сказывается на объеме продаж организации, так как внедрение нового оборудование дает возможность предприятию производить более новые виды продукции, автоматизировать процесс производства и как следствие сократить издержки, увеличить объемы продаж.

Фондоотдача отражает эффективность использования имущества организации. Фондоотдача снизилась, хотя производство осуществляется с высокой долей основных средств. Фондоотдача снижается с каждым годом. В 2016 году по сравнению с 2014 годом снизилась на 15%.

Снижаются затраты труда в животноводстве, что положительно влияет на прибыль кооператива. Фонд оплаты труда увеличился, так как увеличилась среднесписочная численность работников.

Материалоемкость продукции определяется как отношение суммы материальных затрат к стоимости произведенной продукции и показывает материальные затраты, приходящиеся на каждый рубль выпущенной продукции. В рассматриваемой организации наблюдается повышение данного показателя в динамике, за счет роста материальных затрат. Так если в 2014 г. он составлял 1,30руб. то к 2015 г. его уровень достиг 1,35 руб. В свою очередь, обратный показатель – материалоотдача снижается. Изменение требований (увеличение платежей) по лицензированию по добыче природных материалов (сырья) привело к увеличению себестоимости продукции и к снижению прибыли в организации.

Рентабельность собственного капитала характеризует эффективность использования собственного капитала. В 2014-2015 г. наблюдается резкое снижение, а в 2015 г. произошло незначительное увеличение. Снижение произошло из-за уменьшения прибыли. Такая же ситуация наблюдается и по другим показателям рентабельности (оборотных и внеоборотных активов, а так же в целом активов организации). По причине снижения прибыльности организации все показатели рентабельности резко снизились.

Говоря о ликвидности, имеется в виду наличие у кооператива оборотных средств в размере, которых было бы достаточно для погашения краткосрочных обязательств. От степени ликвидности кооператива зависит его платежеспособность. Финансовая устойчивость организации — это способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов.

Таблица 2.4 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. к 2014 г., %** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Поступление денежных средств – всего | 21401 | 26230 | 25892 | 121 |
| в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | 21301  100  - | 23329  401  2500 | 25892  -  - | 122  -  - |
| Продолжение таблицы 2.4 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2. Расходование денежных средств – всего | 21288 | 25244 | 25750 | 121 |
| в том числе:  а) в текущей деятельности  б) в инвестиционной деятельности  в) в финансовой деятельности | 19400  1626  262 | 20063  4973  208 | 23108  1804  838 | 119  111  320 |
| 3. Чистые денежные средства – всего | 113 | 986 | 142 | 126 |
| в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | 1901  -1526  - | 3266  -4572  2292 | 2784  -  - | 146  -  - |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 2957 | 3943 | 4090 | 138 |

По данным таблицы 2.4 можно сделать следующие выводы. Остаток денежных средств к 2016 г. увеличился на 38%. Это произошло за счет увеличения объема продаж в 2015 году. Общая сумма поступления денежных средств в анализируемом году увеличилась в 2016 г. по сравнению с 2014 г. на 21%. В 2016 г. наблюдается то, что поступления денежных средств превышают его отток. Это свидетельствует о способности организации генерировать свои денежные средства в результате текущей деятельности.

За счет поступления денежных средств по финансовой деятельности в 2016 г. по сравнению с 2014 г. наблюдается увеличение чистых денежных средств на 26%. Это говорит о том, что организация получает прибыль, финансово устойчива и способна рассчитаться по своим обязательствам.

Таблица 2.5 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормальное ограничение** | **На конец года** | | | **2016г. к 2014г.,%** |
| **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 12,6 | 13,7 | 15,4 | 122 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥0,2 | 1,9 | 2,8 | 2,8 | 147 |
| Продолжение таблицы 2.5 | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 3,6 | 4,5 | 4,4 | 122 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | ­­­\_\_\_\_\_\_ | 16799 | 18069 | 19634 | 117 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 18635 | 19895 | 22200 | 119 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:  а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_\_ | 3467 | 4708 | 3778 | 109 |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_ | 5303 | 6534 | 6344 | 120 |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,93 | 0,88 | 0,89 | 96 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,1 | 0,07 | 0,11 | 110 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,59 | 0,51 | 0,59 | 100 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,91 | 0,81 | 1,23 | 135 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 7,26 | 3,24 | 3,93 | 54 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,4 | 0,11 | 1,11 | 277 |

Проанализировав таблицу, можно сказать, что коэффициент текущей ликвидности увеличился на 22% за анализируемый период. Значение коэффициента находится в допустимом интервале, это значит, что хозяйство может восстановить свою техническую платежеспособность за счет продажи продукции и дебиторской задолженности, но вследствие этого оно, возможно, лишится возможности нормально функционировать.

Коэффициент абсолютной ликвидности увеличился на 47%, но за весь период он находится в допустимом интервале. Значение коэффициента говорит о том, что организация в состоянии немедленно оплатить обязательства за счет имеющихся денежных средств.

Коэффициент быстрой ликвидности увеличился на 22%, в 2014 значение коэффициента находится в допустимом интервале, но в 2015 и 2016 годах его значение выше нормы. Его увеличение означает увеличение платежеспособности хозяйства в 2015 и 2016 годах возможности расплатиться по долговым обязательствам, при этом вероятен риск потери потенциальных инвесторов.

Коэффициент автономии за анализируемый период имеет тенденцию к снижению, в 2016 году по сравнению с 2014 годом он снижается на 4%.

Коэффициент маневренности свидетельствует о том, что хозяйство не испытывает недостаток собственного капитала для финансирования текущей деятельности, так как значение показателя не изменилось в 2016 году.

Значение коэффициента обеспеченности собственными источниками финансирования значительно возросло за анализируемый период на35%. Значение коэффициента положительно характеризует деятельность хозяйства.

Значение коэффициента финансовой зависимости увеличивается на 177% и в течение всего анализируемого периода находится в допустимом значении, и это говорит о том, что хозяйство не нуждается в заемных средствах.

**2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации**

По мнению Бычковой С. М.. бухгалтерский учетпредставляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций [35, c.17].

Объектами бухгалтерского учета в СПК «Нива» являются:

* + имущество организации (основные средства, материально–производственные запасы, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства и др.);
  + собственный капитал (уставный капитал, резервный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль);
  + задолженность других организаций (дебиторская задолженность) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы);
  + хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности и вызывающие изменения в составе имущества и обязательств.

Форма бухгалтерского учета – автоматизированная с элементами журнально-ордерной формы учета. СПК «Нива» применяет общую систему налогообложения. В соответствии с главой 25 НК, организация уменьшает свою налогооблагаемую прибыль на все обоснованные и документально подтвержденные расходы (если они связаны с получением дохода). Обоснованные расходы – это экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Они должны быть подтверждены правильно оформленными первичными документами.

Бухгалтерский учет является основным источником информации о работе любой организации, в том числе СПК «Нива». Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, то есть дает необходимую оценку кругообороту средств и процессу расширенного воспроизводства на сельскохозяйственных организациях. Поэтому большое значение имеет рациональная организация работы аппарата управления, распределение обязанностей между отдельными ее работниками, разработка учетной политики организации и другое.

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной информации о хозяйственной деятельности и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля над рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

В соответствии с Законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете», ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета в СПК «Нива» несет генеральный директор. Бухгалтерская служба хозяйства учреждена как отдельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых в организации хозяйственных операций, предоставление оперативной информации, составление в установленные сроки финансовой отчетности, проведение экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации совместно с подразделениями и службами по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутренних резервов.

Главный бухгалтер подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и финансовых обязательств.

Указанные документы без подписи главного бухгалтера являются недействительными и к исполнению не принимаются, в соответствии «Закона о бухгалтерском учете».

Бухгалтерия отражает в учете все хозяйственные операции по факту отчетного времени ежемесячно, с обобщением в квартальной отчетности по данным аналитического и синтетического учетов.

Ответственность за своевременное, достоверное и качественное составление документов, фиксирующих факт совершения хозяйственных операций и передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете возложить на лиц, создающих и подписывающих эти документы.

Бухгалтерия не принимает к учету первичные документы, не содержащие всех обязательных реквизитов и ненадлежащим образом оформленные.

Штат бухгалтерии состоит из одного бухгалтера - бухгалтер по животноводству, по растениеводству и механизации. В обязанности этого работника бухгалтерии входит обработка первичных документов, расчет плановых показателей, исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и другие функции.

Бухгалтер по животноводству выполняет работу по своему участку бухгалтерского учета. Осуществляет прием и контроль первичной документации и подготавливает их к счётной обработке. Составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции, выявляет источники образования потерь и непроизводительных расходов, подготавливает предложения по их предупреждению. Производит расчет себестоимости продукции. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов. Подготавливает данные по соответствующему участкам учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи их в архив.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние целая группа факторов: вид деятельности организации, принятая ими структура управления, правовая форма.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат и выхода продукции молочного скотоводства является: экономически обоснованные разграничения затрат по группам скота, точное распределение этих затрат по экономически однородным статьям, из которых складывается себестоимость производимой продукции. Так же к задачам бухгалтерского учета относят учет ассортимента и качества произведенной продукции, контроль над использованием ресурсов на производство молока, за выполнением плана по себестоимости.

Также в штат бухгалтерии входит бухгалтер по расчетам, а также бухгалтер по начислению заработной платы, кассир в одном лице, который производит отчисления из зарплаты в фонды и ведет учет кассовых операций и, осуществляет выдачу и прием наличных денег.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю СПК «Нива» - генеральный директор, штат бухгалтерии подчиняется главному бухгалтеру.

Главный бухгалтер осуществляет, исходя из Положения о главных бухгалтерах, организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности хозяйствующего субъекта и контроль над экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Обеспечивает рациональную организацию учета и отчетности в организации и в его подразделениях. Организует учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением. Осуществляет контроль над соблюдением порядка оформления первичных и бухгалтерских документов, расчетов и платежных обязательств, расходования фонда заработной платы, за установлением должностных окладов, проведением инвентаризации денежных средств.

Оказывает методическую помощь работникам подразделений кооператива по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа. Руководит работниками бухгалтерии кооператива.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» №402 - ФЗ от 6 декабря 2011 г. статьей 9, пунктом 1. «Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учётными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учёт». В связи с этим все хозяйственные операции, в том числе, учёт основной продукции животноводства, должны удостоверяться первичными документами в тот момент, когда эти операции совершаются или непосредственно после совершения операций (Статья 9, Пункт 4 Федерального закона).

Организация внутреннего контроля во многом определяется спецификой деятельности, осуществляемой организацией, и регулируется, как правило, отраслевыми и ведомственными нормативными и руководящими документами.

Общие требования, которые необходимо учитывать при организации внутреннего контроля, определены в законодательных и нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность. Функции внутреннего аудитора выполняет главный бухгалтер.

Одним из итогов работы главного бухгалтера в этой отрасли при оценке системы внутреннего контроля является выработка конструктивных предложений по его совершенство­ванию, проводит инвентаризацию 1 раз в год, делает сверку расчетов и т.д.

**3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «НИВА» » Селтинского района удмуртской республики**

**3.1 Первичный учет затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Для первичного учета затрат и выхода продукции в молочном скотоводстве применяют большое количество различных документов, на основании которых производятся записи в учетные регистры.

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации приказом №750 от 16.05.2003 года утвердило формы ведомственных специализированных первичных документов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве.

Все первичные документы по учету затрат и выходу продукции делятся на следующие группы:

а) документы по учету затрат труда (табель учета рабочего времени, расчет начисления оплаты труда, наряды, приказ об отпуске и т.д.);

б) документы по учету затрат предметов труда (акты на списание материальных ценностей, накладные и т.д.);

в) документы по учету затрат использования средств труда (начисление износа);

г) документы по учету выхода продукции.

Основным документом по учету затрат труда работников является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства. Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, приплод). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, акты на перевод животных из группы в группу. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в Обществе расценками.

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

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов, первичный учет которых на фермах СПК «Нива» ведут в ведомости учета расхода кормов (ф. №СП-20). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу кормов, и списание их в расход. Сводный учет расхода кормов по ферме ведут в журнале учета расхода кормов(ф. № СП-20) . В нем 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 перевариваемого протеина.

Расход прочих материальных ценностей (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т.п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями, накладными.

В затраты животноводства включается амортизация основных средств по данным «Ведомости начисления амортизационных отчислений», а также распределения амортизационных отчислений.

Основным первичным документом для ежедневного учета надоенного молока в СПК «Нива» используются журналы учета надоя молока [(ф. № СП-21)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=103308),который ведется заведующим фермой. В них учитывается количество надоенного молока дояркой на закрепленной группе коров. В конце рабочего дня доярки расписываются в журнале за общее количество надоенного молока ими за день, затем ставит свою подпись заведующий фермой. По истечении месяца в журнале подсчитывается итог по надоенному молоку по каждой группе.

Каждый день количество надоенного молока, записанное в журнале, переносится в «Ведомость движения молока» [(ф. № СП-23)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=103618). Этот документ ведется в 2-х экземплярах в течение всего месяца, по окончании которого, один экземпляр вместе с журналами и первичными документами сдается в бухгалтерию, а другой остается на ферме у бригадира. В ведомости движения молока отражается расход молока; продажа государству, использование на общественное питание, в детские сады, школы, на реализацию через магазин, на выпойку телятам, поросятам.

Поступление приплода крупного рогатого скота оформляется «Актом на оприходование приплода животных» (ф. № СП-39). Этот документ составляется работником фермы с участием зоотехника и ветеринарного врача. В акте указывается, за кем из работников было закреплено расплодившееся животное, кличка и номер матки, количество и вес родившихся животных, их пол и присваиваемый номер, дата рождения. Акт на оприходование приплода составляется в 2-х экземплярах, один из которых остается на ферме, а другой сдается в бухгалтерию.

Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей на ферме в Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 301-АПК). Один экземпляр акта передается непосредственно в бухгалтерию. Экземпляр акта, по которому сделаны записи в Книгу учета движения животных и птицы, в конце месяца также поступает в бухгалтерию вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме [(ф. № СП-51)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102662).

Данные актов помимо своего основного назначения - для учета поголовья животных - используются в бухгалтерии также для начисления оплаты труда работникам ферм.

Результаты взвешивания животных на выращивании и животных на откорме, определения их фактической живой массы отражаются в Ведомости взвешивания животных [(ф. № СП-43)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000).

Ведомость составляет заведующий фермой, при периодических и выборочных взвешиваниях животных при определении прироста их живой массы, а также в случаях поступления и выбытия животных из организации по видам и учетным группам животных.

В ведомости по взвешиваемому поголовью указывают массу на дату взвешивания, на дату предыдущего взвешивания и разница составит прирост живой массы либо отвес. Ведомость подписывает зоотехник и работник, за которым закреплен скот.

Общие итоги ведомости о массе по соответствующим группам животных записывают в Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 301-АПК), а также используют для составления Расчет определения прироста живой массы (СП-44).

Ведомости взвешивания животных [(ф. № СП-43)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000), обобщенные в расчетах определения прироста живой массы, представляют в бухгалтерию одновременно с Отчетом о движении скота и птицы на ферме [(ф. № СП-51)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102662).

Прирост живой массы животных определяют по возрастным группам. С этой целью составляют Расчет определения прироста живой массы животных [(ф. № СП-44)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102060).

Форма является логическим завершением Ведомости взвешивания животных [(ф. № СП-43)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000). Прирост живой массы в [форме № СП-43](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000) можно определить лишь по поголовью, имевшемуся на начало и конец периодов, по которым производилось взвешивание животных, то есть на дату данного взвешивания и дату предыдущего взвешивания. Соответственно между этими двумя датами в поголовье животных происходили изменения: поступление животных в данную учетную группу и выбытие животных из этой группы. Поэтому, чтобы определить общий прирост живой массы по соответствующей учетной группе, необходимо кроме данных [формы № СП-43](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000) принять во внимание и произошедшие изменения в составе поголовья (его поступление и выбытие).

Расчет определения прироста живой массы с учетом движения поголовья составляется по [форме № СП-44](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102060). К массе животных на конец отчетного периода прибавляют массу выбывшего поголовья (включая павшее) и вычитают массу поголовья на начало отчетного периода и поступившего за отчетный период. Итог данного расчета представляет собой валовой прирост живой массы скота, находящейся на выращивании и на откорме в течение отчетного периода, т.е. без вычета массы павших животных.

В случае, когда взвешивание животных невозможно (например, нетелей на определенной стадии беременности и т.д.), их живая масса принимается по последнему взвешиванию. В последующем привес (прирост живой массы) определяется путем взвешивания этих животных после их отела.

Скот при отправке на мясокомбинат и другие пункты сбыта обязательно взвешивается. Результаты взвешивания фиксируются в накладной. Эта живая масса и принимается в расчет для определения привеса по данной группе животных.

Расчет составляют зоотехник, заведующий фермой, ежемесячно в целом по ферме и учетным группам животных на основании данных Ведомостей взвешивания животных [(ф. № СП-43)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102000)и соответствующих документов на поступление и выбытие животных. Расчет определения прироста живой массы вместе с отчетом о движении скота и птицы на ферме передается в бухгалтерию и служит основанием для оприходования полученного прироста и начисления заработной платы работникам животноводства.

Животные, приобретенные со стороны у поставщиков (от других организаций, племобъединений и так далее), а также поступившие в порядке безвозмездной передачи, приходуются на основании товарно-транспортных накладных и счетов-фактур, актов приема-передачи, ветеринарных, племенных свидетельств и других документов.

Прирост живой массы животных учитывается во всех случаях их движения (перевода в другие группы, продажи, передачи на откорм по договорам и др.).

Отсюда возникает необходимость использования в скотоводстве документов по учету движения животных для отражения не только их поголовья, но и прироста живой массы и живой массы скота.

Во всех случаях перевода животных из одной учетной возрастной группы в другую (включая и перевод животных в основное стадо) составляется Акт на перевод животных из группы в группу [(ф. № СП-47)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102245).

Акт применяется во всех случаях оформления перевода животных из одной половозрастной группы в другую, включая и перевод животных в основное стадо. Документ является универсальным, т.е. используется по всем видам и учетным группам животных.

Акт составляет заведующий фермой непосредственно в день перевода животных из одной группы в другую.

В документе указывается, из какой, в какую группу переводятся животные, за кем закреплены принятые животные и подписи работников, их принявших.

Оформленные акты, подписанные заведующим фермой, зоотехником и работниками, принявшими животных на дальнейшее обслуживание, используются для записей в Книге учета движения животных и птицы (ф.№ 301-АПК). В конце месяца акты вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме [(ф. № СП-51)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102662) сдаются в бухгалтерию и используются для отражения движения животных в регистрах бухгалтерского учета и для начисления оплаты труда работникам, в чью группу они были переданы.

На каждый случай забоя, вынужденной прирезки, падежа, гибели от стихийных бедствий, пропажи животных составляется Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) [(форма № СП-54)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102993).

Акт применяется для учета животных в случаях их падежа, вынужденной прирезки, а также забоя животных всех учетных групп (молодняк животных, животные на откорме, животные основного стада). Выбраковка животных из основного стада для постановки на откорм и реализации, т.е. без забоя в организации, оформляется актом выбытия животных из основного стада.

Акт на выбытие животных составляется комиссией, в которую входят: заведующий фермой, зоотехник, ветврач и работник, ответственный за содержание данного животного.

Акт составляется в день выбытия (забоя, падежа, прирезки, пропажи) и немедленно передается на рассмотрение администрации организации. В акте подробно указаны причины и обстоятельства выбытия животных, а также возможное использование продукции. При выбытии животных вследствие падежа или вынужденной прирезки в акте указывается причина и диагноз. В случае падежа или гибели животных по вине отдельных работников стоимость этих животных записывается на счет виновного работника с дооценкой до рыночной цены и взыскивается с него в установленном порядке.

После утверждения руководителем организации акт используется для учета поголовья в Книге учета движения животных и птицы (ф. N 301-АПК) и вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме [(ф. № СП-51)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102662) представляется в бухгалтерию для записей по счетам.

На основании первичных учетных документов на поступление, перевод и выбытие животных ежедневно производятся записи в Книгу учета движения животных и птицы (ф. N 301-АПК). В конце месяца составляется Отчет о движении скота и птицы на ферме [(ф. № СП-51)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=102662), в которых отражается наличие и движение скота на ферме за отчетный период. Отчет о движении скота на ферме применяется для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных на ферме за отчетный период.

Отчет составляется ежемесячно на ферме заведующим фермой в двух экземплярах по видам и половозрастным группам животных с данными об остатках, приходе и расходе по всем основным каналам движения, по поступлению и расходу животных.

По истечении отчетного месяца первый экземпляр отчета вместе с первичными документами по движению животных представляется в бухгалтерию для проверки и записи в бухгалтерские регистры по учету движения животных. Второй экземпляр остается на ферме.

Для учета и оформления операций по отправке-приемке животных применяется Товарно-транспортная накладная. Товарно-транспортная накладная является сопроводительным документом при доставке скота покупателям на приемные пункты, мясокомбинаты и т.д.

Основным документом, предназначенным для оформления отпуска (отгрузки) молока покупателям и заказчикам, является Товарно-транспортная накладная (молсырье) [(ф. № СП-33)](consultantplus://offline/main?base=ROS;n=27937;fld=134;dst=104487).

Данный документ выписывается заведующим фермой, на каждую партию отправленного молока и молочных продуктов (утром и днем). По концу месяца формируется реестр на сданное молоко и на основании его выписывается счет- фактура и товарно-транспортная накладная.

Для оформления и отражения операций по получению и движению побочной продукции (навоза) молочного и мясного скотоводства применяются расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки, накладные внутрихозяйственного назначения, акты на списание органических удобрений.

Рассмотрев первичный учет затрат и выхода продукции молочного скотоводства в СПК «Нива», можно сделать вывод, что в целом учет ведется правильно, согласно общепринятым правилом. Но имеется ряд недостатков, а именно, многие документы заменяют листы произвольной формы, не все реквизиты в документах заполняются, во многих документах нет подписи лиц, обязанных подписать тот или иной документ и так далее.

С целью устранения имеющихся недостатков нужно заполнять в документах все необходимые реквизиты, использовать типовые формы первичных документов по учёту затрат и выходу продукции молочного скотоводства.

На основании выше перечисленных документов в дальнейшем в бухгалтерии осуществляется аналитический и синтетический учет затрат и выхода продукции молочного скотоводства.

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

В зависимости от степени обобщения информации в учете выделяют синтетические и аналитические счета.

Счета, которые открывают для учета сгруппированных, экономически однородных объектов учета и которые содержат обобщенные данные о них, называют синтетическими счетами. Однако такой информации для управления и контроля явно недостаточно. Поэтому в развитие синтетических счетов открывают аналитические счета, которые используют для индивидуальных объектов учета, на них отражается детальная информация о данном объекте.

Регистром в СПК «Нива», в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции по подразделениям, является лицевой счет (производственный отчет) подразделения по животноводству. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству состоит из двух разделов: 1. Затраты на производство продукции животноводства (дебет счета 20/2); 2. выход продукции (кредит счета 20/2).

В СПК «Нива» по счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» учет ведется в разрезе субконто молоко и привес.

В первом разделе лицевого счета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету субсчета 20/2 на каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы.

В них предусматривается запись технико-экономические показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и кормовых единицах и соответствующие суммарные данные согласно статьям затрат по дебету счета 20/2 с отнесением их по корреспондирующим счетам. В том числе: счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», счет 10 «Материалы» - на стоимость израсходованных на содержание животных кормов, медикаментов, топлива и нефтепродуктов. Этим обеспечиваются учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и группировка затрат по корреспондирующим счетам. В лицевом счете для каждой статьи затрат отводится отдельная строка, но с подразделением по видам затрат при разной корреспонденции счетов. Если вид и статья затрат совпадают, имея единую корреспонденцию, то они отражаются по одной строке.

При заполнении лицевого счета (производственного отчета) по животноводству привлекается большое количество первичных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки используют ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20). Данные о зарплате и затратах труда проставляют на основании расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства и так далее. Суммы по амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве, взяты из ведомости амортизации. Суммы расходов по материальным ценностям в производственный отчет заносятся из отчетов о движении материальных ценностей (ф. № 121) по кормам, биопрепаратам и медикаментами другим материалам. В качестве отдельных объектов учета затрат в соответствующих графах отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов на кормокухнях и др.). Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в лицевом счете в соответствующих статьях отдельной строкой.

Во втором разделе производственного отчета «Выход продукции» отражают выход основной и побочной продукции, относимой с кредита 20/2 «Животноводство» в дебет корреспондирующих счетов 43,11 с указанием количества и суммы.

Данные о выходе продукции в лицевом счете (производственном отчете) отражают на основании следующих документов: молоко – журнала учета надоя молока (ф. № СП-21) , ведомости учета движения молока (ф. № СП-23), прирост живой массы - ведомость взвешивания животных (ф. № СП-43), приплод – актов на оприходование приплода (ф. № СП-39).

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета, должны соответствовать данным, отраженных в следующих сводных формах о движении продукции и животных:

* в отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 121);
* о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51);
* в книгах учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК);
* в ведомости учета движения молока (ф. №СП-23).

В СПК «Нива» ежемесячно в установленные сроки лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству заполняют в бухгалтерии, после соответствующей проверки данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции в целом. Поэтому лицевой счет является регистром аналитического учета по счету 20/2 «Животноводство», а так же анализ счета 20/2.

Одновременно с записями в сводный лицевой счет итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер по счету № 20/2, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу. Записи в журнале-ордере по счету №20/2 или (оборотная ведомость по счету №20/2) производится из сводного лицевого счета (сводного производственного отчета).

Данные о затратах в сводном лицевом счете должны соответствовать суммам затрат по счету 20/2 в Главной книге и в журнале-ордере по счету № 20/2.

Учет сельскохозяйственной продукции в хозяйстве организован оперативно-бухгалтерским (сальдовым) методом.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. №94н, для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предусмотрен счет 43 «Готовая продукция».

Учет сельскохозяйственной продукции на счете 43 ведут в следующей номенклатуре:

Счет 43 «Готовая продукция» активный, инвентарный. По дебету данного счета в начале года отражается остаток учитываемой продукции и все ее дальнейшее поступление, а по кредиту – списание продукции. Остаток на конец отчетного периода указывается по дебету счета и отражается в активе баланса.

Все материально ответственные лица должны ежемесячно сдавать в бухгалтерию хозяйства отчеты о движении материальных ценностей ф.121.

Эти отчеты содержат сведения об остатках на начало месяца каждого вида сельскохозяйственных продуктов, о поступлении и расходовании продукции и об остатках продукции на конец отчетного периода. Данные в отчетах приводятся как в натуральном, так и в стоимостном измерении в оценке по плановой себестоимости. Так и в СПК «Нива» переносит данные из ведомости движения молока в отчет о движении материальных ценностей, и предоставить на проверку бухгалтеру. Бухгалтер проверяет правильность заполнения отчета и проводит оценку продукции, указывает шифры бухгалтерских счетов. Таким образом, в отчетах, по существу, содержится аналитический учет сельскохозяйственной продукции. В бухгалтерии отчеты о движении материальных ценностей сверяют с другими регистрами. Данные о поступлении продукции из производства и расходование ее на производство сверяют с показателями других учетных регистров. Подсчитанные в отчетах остатки на конец отчетного месяца готовой продукции должны соответствовать остаткам на эту дату, числящимся у материально ответственных лиц. При превышении фактической себестоимости над плановой делают дооценку.

**Таблица 3.1 – Регистрационный журнал хозяйственных операций по учетузатрат на производство продукции молочного скотоводства за 2016 г.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п\п** | **Содержание хозяйственной операции** | **Сумма, тыс. руб.** | **Корреспондирующие счета** | | **Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Счет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»  (Основное молочное стадо) | | | | | |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Начислена оплата труда работникам основного производства | 8960,0 | 20/2 | 70 | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. 413-АПК) |
| 2 | Отражены отчисления в государственные внебюджетные фонды с сумм оплаты труда | 2480,0 | 20/2 | 69 | Бухгалтерская  справка |
| 3 | Начислена амортизация основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции молочного скотоводства | 3133,0 | 20/2 | 02 | Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам  (ф. № 49-АПК) |
| 4 | Списано топливо, израсходованное на работу машин и механизмов | 2642,0 | 20/2 | 10/3 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 261-АПК) |
| 5 | Израсходованы запасные части на ремонт оборудования и механизмов помещений | 3728,0 | 20/2 | 10/5 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 261-АПК), накладная внутрихозяйственного назначения (ф. 264-АПК) |
| 6 | Израсходованы прочие материалы | 521,4 | 20/2 | 10/6 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 261-АПК), накладная внутрихозяйственного назначения (ф. 264-АПК) |
| 7 | Израсходованы строительные материалы | 123,6 | 20/2 | 10/8 | Лимитно-заборная ведомость(ф. № 261-АПК) |
| 8 | Списана специальная одежда, выданная со склада | 201,9 | 20/2 | 10/11 | Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений(ф. № МБ-7) |
| 9 | Использованы корма и подстилка | 24234,0 | 20/2 | 10/13 | Ведомость учета расхода кормов  (ф. № СП-20) |
| 10 | Приняты услуги собственного вспомогательного производства | 1523,0 | 20/2 | 23 | Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301 АПК), отчет об использовании электроэнергии  (ф. № 305-АПК) |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 6 |
| 11 | Распределены и отнесены общехозяйственные расходы | 952,1 | 20/2 | 26 | | Ведомость распределения общехозяйственных расходов на растениеводство, животноводство, промышленное производство |
| 12 | Отражена задолженность организациям за оказанные ими услуги | 708 | 20/2 | 76 | | Счет-фактура, бухгалтерская справка |
| 13 | Приняты работы и услуги, выполненныхагросервисными организациями | 207,9 | 20/2 | 60/1 | | Счет-фактура с приложением актов на выполненные работы |
| 14 | Распределены и отнесены общепроизводственные расходы животноводства | 289,1 | 20/2 | 25 | | Ведомостьраспределенияобщепроизводственныхрасходоврастениеводства, животноводства |
| Итого затрат | | 49704,0 |  | | | |
| 15 | Оприходован приплод по плановой себестоимости | 15676 | 11 | 20/2 | Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39), отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51) | |
| 16 | Оприходовано молоко по плановой себестоимости | 30231 | 43 | 20/2 | Журнал учета надоя молока(ф. № СП-21), ведомость учета движения молока(ф. № СП-23) | |

Схема учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК«Нива» по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» представлена на рисунке 3.1.

Документы по учету средств труда

Документы по учету затрат труда

Документы по учету расхода ТМЦ

Анализ счета 20-2 «Основное производство. Животноводство»

Оборотно-сальдовая ведомость

счета 20-2

Регистры аналитического учета по счету 20-2

Обороты

счета 20-2

Оборотно-сальдовая

ведомость

Регистры синтетического учета счету 20-2

Главная книга

Бухгалтерский баланс

Рис. 3.1 - Схема учета затрат на производство по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в СПК «Нива»

Закрытие этого субсчета не так сложно, как закрытие субсчета растениеводства, поскольку в течение года ведутся аналитические счета по каждой группе и виду животных, что практически исключает затраты, которые необходимо распределять. Счет 20.01.2 закрывается каждый месяц и остатков на конец месяца не имеет.

**3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»**

Учет затрат и выхода продукции ведется раздельно по молочному и мясному скотоводству. Аналитические счета в СПК «Нива» открываются по каждому объекту учета затрат по крупному рогатому скоту молочного направления. Они называются:

1. «Основное стадо», по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей (цель производства: получить основную продукцию – молоко и сопряженную - приплод);

2. «Животные на выращивании и откорме», по которому учитываются затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада (цель производства – получение прироста живой массы животных).

Объектами калькуляции по «Основному стаду» являются молоко и приплод, калькуляционными единицами – 1 центнер молока и 1 голова приплода.

Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции. Его принцип в следующем:

Из общей суммы затрат на содержание основного стада за год исключается стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька) в принятой оценке.

Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на основную и сопряженную продукцию (молоко и приплод), распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90 %, на приплод – 10 %.

Полученные данные о затратах на производство молока и приплода делят соответственно на количество молока и количество голов приплода, в результате определяют фактическую себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода.

В конце отчетного года в СПК «Нива» по счету 20/2 определяется оборот за год по дебету и кредиту. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой, которые списываются со счета 20/2 в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной либо сторнированной записью в зависимости от характера отклонений.

Целью учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство продукции в документах о финансово-хозяйственной деятельности, а также контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Приведем пример калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК «Нива».

Сумма затрат на основное стадо = 22469 тыс. руб. (взято из отчета №8-АПК – затраты на основное производство)

Стоимость побочной продукции =365 тыс. руб.

Получено молока = 8715 ц (отчет 13-АПК) по плановой себестоимости за 1ц молока 1923 руб.

Получен приплод = 214 голов по плановой себестоимости 13000 руб. за 1 голову.

Реализовано молока = 8715 ц

Приплод оставлен для доращивания на ферме.

Представим расчет калькуляционных разниц по каждому виду продукции: молоку и приплоду в таблице 3.2.

Калькуляционная разница по реализованному молоку списывается дополнительной записью:

**Таблица 3.2 - Расчет калькуляционных разниц по каждому виду продукции**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№п/п** | **Наименование продукции** | **Выход продукции** | **Плановая**  **себестоимость** | | **Фактическая**  **себестоимость** | | **Калькуляционная разница, руб.** | |
| **Единицы**  **продукции, руб.** | **Всей**  **продукции, тыс. руб.** | **Единицы**  **продукции, руб.** | **Всей**  **продукции, тыс. руб.** | **Единицы продукции, руб.** | **Всей**  **продукции, тыс. руб.** |
| 1 | Молоко, ц. всего в т.ч. из них: | 8715 | 1923 | 16758 | 2283 | 19893,6 | 360 | 3135,6 |
|  | - продано | 8715 | 1923 | 16758 | 2283 | 19893,6 | 360 | 3135,6 |
| 2 | Приплод, гол. | 214 | 13000 | 2782 | 10329 | 2210,4 | -2671 | -571,6 |
|  | Итого | - | - | 19540 | - | 22104 | - | 2564 |

дебет счета 43 «Готовая продукция»,

кредит счет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» - на сумму 3135,6 тыс. руб.

Представим схему бухгалтерских записей по списанию калькуляционной разницы в СПК «Нива» в таблице 3.3.

**Таблица 3.3 - Схема бухгалтерских записей по списанию калькуляционной разницы**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п\п** | **Содержание**  **хозяйственной операции** | **Сумма, тыс. руб.** | **Корреспондирующие счета** | | **Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Списывается калькуляционная разница по проданному молоку | 3135,6 | 90/2 | 20/2 | Бухгалтерская справка |
| 2 | Списывается калькуляционная разница по приплоду | -571,6 | 11 | 20/2 | Бухгалтерская справка |

Таким образом, проанализировав организацию учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики необходимо отметить недостатки и сформулировать собственные предложения по совершенствованию данного участка бухгалтерского учета.

**3.4 Совершенствование учета затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Бухгалтерский учет является основной информационной базой, как для оперативного управления, так и для тактического и стратегического управления организации. Вместе с тем информация бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в системе управления используется недостаточно эффективно. За последние годы сделано не мало по реформированию бухгалтерского учета. Развитие бухгалтерского учета в России направлено на приближение его к международным стандартам учета. Бухгалтерский учет в организациях ведется в соответствии с созданной в стране и действующей системой нормативных документов. Их совокупность образует 4 уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета в России (таблице 3.4).

**Таблица 3.4 - Система уровней нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Уровень регулирования** | **Документ** | **Регулирующие органы** |
| 1 уровень - федеральные стандарты | Конституция РФ, ГК РФ, ФЗ "О бухгалтерском учете", Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и др. | Федеральное собрание, Правительство РФ, Арбитражный суд. |
| 2 уровень - отраслевые стандарты | Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ) | Минфин РФ, другие органы исполнительной власти. |
| 3 уровень - рекомендации в области бухгалтерского учета | Методические указания, инструкции, рекомендации | Минфин РФ, другие органы исполнительной власти |
| 4 уровень - стандарты экономического субъекта | Документы внутренней регламентации (учетная политика организации) | Организации, административно-управленческий персонал |

В экономической литературе идут дискуссии по поводу определения или трактовки терминов «документация», «первичный учет», «первичная учетная информация». Так, П.С.Безруких отмечает, что «…термин «первичный учет» не вполне удачен. Известно, что учетные данные, содержащиеся в первичных документах, используются в бухгалтерском учете, статистике и оперативном учете, иными словами, являются первоосновой во всех видах учета. Поэтому нельзя рассматривать первичные документы как первичный учет, а бухгалтерский учет и статистику - как вторичный учет» [26, с.18]. Н.Г.Белов название «первичный учет» считает также неудачным. Он отмечает: «Этот термин нельзя признать удачным, поскольку не существует понятий вторичного, третичного и т.д. учета. Поэтому более правильно начальный этап учетного процесса называть документацией хозяйственных операций…» [27, с.3]. Другие авторы, например, профессор Г.Г. Кирейцев считает, что роль документирования определяется через реализацию функций первичного учета, а именно: информационную, контрольную, воспитательную, а также функцию правовой защиты субъектов хозяйствования [49, с.113-125].

Первичный учет, по мнению Р.А. Алборова, это непрерывное наблюдение (путем документирования) за объектами наблюдения и регистрации сообщений о фактах, связанных с ними, с целью осмысления и познания их содержания. Первичная учетная информация является содержанием первичного учетного документа, оформленного в процессе первичного учета (наблюдения).

Первичный учет представляет собой одну из стадий процесса бухгалтерского учета. Системой же можно считать совокупность документов, взаимосвязанных по признакам происхождения, назначения, вида, сферы деятельности, единых требований по их оформлению.

Проанализировав состояние первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики необходимо отметить недостатки и сформулировать собственные предложения по совершенствованию организации учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива».

Положительной стороной учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» является то, что все хозяйственные операции сопровождаются первичными документами. Основным недостатком первичного учета является то, что в первичных документах иногда отсутствуют подписи материально-ответственных лиц и в некоторых документах имеются карандашные записи, а при неправильном оформлении первичной документации, контроль над затратами на производство продукции значительно снижается. В ходе проведения первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства было выявлено, что совершаются ошибки, например, несвоевременно поступают документы в бухгалтерию СПК «Нива», соответственно, несвоевременно заносятся в бухгалтерскую программу, также найдены арифметические, грамматические ошибки, не до конца заполненные реквизиты, отсутствие подписей уполномоченных на это лиц и печатей.

Представим данные недостатки в таблице 3.5.

**Таблица 3.5 – Недостатки и ошибки в первичном учете затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»**

|  |  |
| --- | --- |
| **Наименование первичного документа** | **Недостаток в первичном документе** |
| Ведомость учета расходов кормов от 09.06.2015г. №85 | В форме отчетности отсутствует графа «Класс» |
| Накладная внутрихозяйственного назначения №85 от 19.06.2015г. | Незаполненные реквизиты: не указаны единицы измерения |
| Накладная внутрихозяйственного назначения №110 от 16.09.2015г. | Цифра указана карандашом |
| Лимитно-заборная ведомость № 41 от 07.08.2015г. | Нет подписи материально-ответственного лица |
| Акт, отчет по движению биопрепаратов и медикаментов, амбулаторный журнал от 04.07.2015г. №41 | Количество медикаментов сделано карандашной записью |
| Ведомость учета выдачи спецодежды, специальной обуви и предохранительных приспособлений №7 от 06.02.2015г. | Арифметическая ошибка: не правильно указано количество спецодежды |
| Журнал учета расхода кормов | Не верно указано количество корма |
| Акт на оприходование приплода животных № 174 от 12.12.2015г. | Не правильно присвоен инвентарный номер |
| Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) | Неправильно рассчитана заработная плата работникам молочного скотоводства |
| Табель учета рабочего времени (ф. № Т-12) | Неправильно отражено количество отработанных дней одним работников |
| Ведомость начисления амортизации | В данной ведомости нет таких показателей как первоначальная стоимость основных средств, норма амортизации на полное восстановление |

Таким образом, проанализировав таблицу 3.5 можно предложить пути для совершенствования первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства:

1) Сотрудникам бухгалтерии СПК «Нива» при поступлении первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства и в целом по организации в бухгалтерию необходимо своевременно их проверять с целью выявить ошибки и недостатки, проверить на наличие всех необходимых реквизитов, печатей и подписей, а также на арифметические и грамматические ошибки и пр.;

2) В СПК «Нива» документы по учету затрат труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются начисленной амортизацией. К ним относятся «Ведомость начисления амортизации». Форма ведомости произвольная, в ней указывается наименование основных средств, сумма начисленной амортизации, корреспондирующий счет. В ведомости нет таких показателей как первоначальная стоимость основных средств, норма амортизации на полное восстановление. Этот недостаток в составлении документа не дает возможность проконтролировать правильность начисления амортизации по основным средствам. Затраты в результате такого учета могут быть занижены или завышены.

Для целей рационализации первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» ведомость начисления амортизации представим в Приложении Б.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации объектов основных средств производится линейным способом.

При линейном методе годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

3) Предлагаем рационализовать форму №СП-20 «Ведомость учета расхода кормов», которая применяется для оформления и учета ежедневной выдачи кормов на животноводческие фермы. Недостаток указанной формы проявляется в отсутствии потребительских свойств кормов – класс, качество перевариваемого протеина, нормативных единиц или обменной энергии. Отражение лишь количества кормовых единиц необоснованно сужает контроль – аналитические функции учета, нарушает взаимосвязь количественных и качественных показателей, затрудняет принятия оптимальных решений по целенаправленному регулированию производственных процессов, оптимизация кормовых рационов. Поэтому в форму №СП-20 необходимо добавить графу «Класс» (Приложение В).

4) В ходе изучения первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства также было выявлено отсутствие в организации графика документооборота по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства. Поэтому в качестве совершенствования предлагаем разработать данный график и утвердить в учетной политике организации.

5) Немаловажным условием совершенствования учета в СПК «Нива» является применение единых унифицированных форм документов, поскольку в хозяйстве многие документы заменяют листы произвольной формы, начерченные от руки или устаревшей формы. В некоторых случаях основанием для начисления оплаты труда привлеченным работникам служат произвольные документы, так называемые «Акты приемки выполненных работ», в которых не указывается:

- где и какую конкретную работу выполнял привлеченный работник;

- конкретно какой объем работ выполнен;

- в каких единицах измерения, по каким расценкам начисляется заработная плата.

Это снижает контроль за обоснованностью начисленной оплаты труда, приводит к искажению себестоимости продукции, перерасходу фонда оплаты труда. Таким образом, предложенные выше рекомендации по совершенствованию первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» представим наглядно на рисунке 3.2.

Таким образом, если использовать в СПК «Нива» предложенные мероприятия по совершенствованию первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, то в организации будет порядок в первичных документах.

С принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете» 402-ФЗ отменяется обязанность применения первичных учетных документов из альбома унифицированных форм, то есть руководитель экономического субъекта обязан самостоятельно утверждать формы первичных документов. Поскольку управленческие решения могут быть определены только на основе данных, полученных из учетно-аналитической системы организации, мы считаем, что одним из направлений совершенствования эффективности производства является совершенствование документирования, а именно используемых в организации форм первичной учетной документации по учету затрат и выходу продукции молочного скотоводства. В итоге это позволит нам получать полную, объективную и оперативную информацию на всех этапах, технологиче­ских процессах производства продукции молочного скотоводства.

Совершенствование первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

Сотрудникам бухгалтерии более внимательно и своевременно проверять все поступающие первичные документы в бухгалтерию

Совершенствовать форму «Ведомость начисления амортизации», а именно прописать в документе графы «Первоначальная стоимость основных средств» и «Норма амортизации,%»

Рационализировать форму №СП-20 «Ведомость расхода кормов», а именно прописать в документ строку «Класс»

Разработать и утвердить в учетной политике организации график документооборота по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства

Применение единых унифицированных форм первичных документов

Рис. 3.2 – Совершенствование первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»

Разработка и направление совершенствования форм первичной учетной документации должны способствовать повышению роли бухгалтерско­го учета в управлении сельскохозяйственным производством.

Использование большого количества различных по вариантности, форме, содержанию, назначению документов, требует обоснованной их группировки по определенным признакам. Такая группировка нужна для совершенствования (моделирования), оптимизации, рационализации документов, практического понимания их содержания, назначения, правильности отражения в документах сведений о хозяйственных фактах и повышения ответственности за качественное их составление. Кроме того, классификация документов имеет и дидактическое значение в учебном процессе, а поэтому она должна быть расширенной. Целью классификации документов является: обеспечение упорядоченности в работе с документами и документно-коммуникационной деятельности; повышение оперативности работы исполнителей за документирование сведений о фактах хозяйственной жизни; экономия труда и повышение его производительности в процессе первичного учета и качества обработки первичных данных; повышение информативности и контрольной функции документов. Информативность и контрольная функция первичного учета чрезвычайно важны, так как на основании его данных ведется аналитический и синтетический учет, составляется отчетность, осуществляется оперативное управление хозяйственными процессами и т.д.

Организация рационального аналитического учета в значительной степени зависит от объективности определения объектов учета затрат. Определение объекта учета затрат является первым этапом бухгалтерского управленческого учета и контроля при любых технологических условиях его осуществления. Понятие объекта учета и контроля затрат по-разному определяется в экономической литературе. Отдельные авторы под объектом учета и контроля понимают совокупность затрат экономического субъекта, сгруппированных для решения задач управления себестоимостью».

Выбор и детализация объектов учета затрат определяется особенностями производственного и технологического процессов и их конечными результатами, специализацией хозяйственной деятельности, организацией коммерческого расчета, потребностями и востребованностью использования учетной информации для управления производством. Организации, занимающиеся производством продукции молочного скотоводства должны самостоятельно выбирать и оптимизировать объекты учета затрат по представленным уровням группировки, при этом определенный выбор необходимо зафиксировать в учетной политике. Традиционный подход предполагает организацию аналитического учета и контроля затрат следующим образом: объектом учета затрат выступают виды и группы живот­ных в целом по организации (см. рисунок 3.3).

Объект производства животноводства – виды и группы животных

Объект учета затрат – виды и группы животных

Выращивание видов и групп животных, производство и первичная переработка продукции

Незавершенное производство на начало года

Незавершенное производство на конец года

По видам и группам животных

Основная продукция

Сопряженная продукция

Побочная продукция

Поток информации о незавершенном производстве

Последовательность информации (записей) в аналитическом учете

Рис. 3.3 - Модель определения объектов и организации аналитическо­го учета по ныне действующему порядку [15]

В основе построения данной модели (рисунок) аналитического учета ле­жит рекомендуемый нами позаказный метод учета затрат на производство продукции в молочном скотоводстве. Здесь объектами каль­куляции являются виды продукции, такой как основной, сопряженной и побочной продукции. Данная модель больше сводится к контролю за выполнением плановых показа­телей организации в конце года, а аналитические ее свойства для изучения дея­тельности как по организации в целом, так и по ее отдельным звеньям скудны. В учете происходит простая двойная работа по переписыванию данных с производственных отчетов (лицевых счетов) подразделений в свод­ный производственный отчет (лицевой счет), в журнал-ордер и т.д.

Для совершенствования учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» рекомендуем использовать пофазный метод учета затрат. Сущность пофазного метода заключается в том, что большая часть основных фактических затрат учитывается по соответствующим стадиям производственного процесса в разрезе объектов калькулирования (молочного скотоводства) с последующим определением себестоимости только конечной готовой продукции путем суммирования учтенных затрат по фазам и общих расходов по СПК «Нива» в целом. С помощью пофазного метода учета затрат можно определять, контролировать и анализировать себестоимость продукции по периодам (фазам) производства. Применение данного метода ведет к значительному увеличению объектов учета затрат, но при этом позволяет оперативно контролировать отклонения фактических затрат от их норм.

Таким образом, как считает Р.А. Алборов, при пофазном методе учета затрат необходимо совершенствовать и номенклатуру статей и элементов затрат в основе которой лежит их научно-обоснованное построение. Так, для учета затрат на производство продукции молочного скотоводства номенклатуру статей и элементов предлагается использовать в составе, приведенном в таблице 3.6.

**Таблица 3.6 – Номенклатура статей и элементов затрат в животноводстве**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№п/п** | **Наименование статей затрат** | **Фазы (циклы, периоды)**  **производства** | | |
| **Лугопастбищный период** | | **Стойловый**  **период** |
| **Лактационный период** | | **Сухостойный период** |
| **1** | **2** | **3** | | **4** |
| А. Переменные и условно-переменные прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты | | | | |
| 1 | Оплата труда основных работников | + | | + |
| 2 | Натуральная оплата труда работников | + | | + |
| 3 | Корма | + | | + |
| 4 | Средства защиты животных | + | | + |
| Продолжение таблицы 3.6 | | | | |
| 1 | 2 | 3 | | 4 |
| Б. Переменные и условно-переменные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты | | | | |
| 5 | Работы и услуги: | |  |  |
|  | а) грузовых бортовых автомашин  б) автомашин специального назначения  в) тракторов  г) гужевого транспорта  д) электроснабжение  е) водоснабжение  ж) теплоснабжение | | +  +  +  +  -  -  - | +  +  +  +  +  +  + |
| 6 | Затраты на содержание основных средств:  а) ГСМ  б) оплата труда | | -  - | +  + |
| В. Смешанные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты | | | | |
|  | в) затраты на ремонт основных средств  г) амортизация, арендная и лизинговая плата по основным средствам | | -  - | +  + |
| 7 | Потери от брака и непроизводительные расходы | | + | + |
| 8 | Резервы и прочие затраты | | + | + |
| 9 | Общефермерские (бригадные) расходы | | + | + |
| Г. Постоянные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты | | | | |
| 10 | Общеотраслевые расходы | | + | + |
| 11 | Общехозяйственные расходы | | + | + |
| 12 | Расходы по страхованию | | + | + |

Данная номенклатура статей позволяет организовать планирование и управленческий учет затрат по технологическим фазам, циклам, подразделениям и в целом по организации, а также исчислять производственную себестоимость продукции, анализировать затраты и прибыль.

Одним из важных путей улучшения бухгалтерского учета в СПК «Нива» считаем также введение дополнительного контроля за учетом затрат на производство и исчисление себестоимости продукции. Необходимо усилить дисциплину бухгалтерской службы.

В работе обоснована необходимость совершенствования учета в направлении, способствующем обобщению информации обо всех применяемых в отрасли методиках в сфере затрат и калькулирования себестоимости, с целью построения наиболее эффективной бухгалтерской модели в СПК «Нива». На основании проведенных исследований предлагаем представить модель учета затрат на производство, состоящая из четырех укрупненных блоков, которая представлена на рисунке 3.4.

Рис. 3.4 - Модель учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции

**1 блок.** Метод учета затрат на производство

**2 блок.** Бухгалтерский учет затрат на производство

**3 блок.** Метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

**4 блок.** Локальные регламенты, регулирующие учет затрат

Классификация затрат

Объекты учета затрат

Методика учета затрат

Способы оценки незавершенного производства и готовой продукции

Документальное обеспечение учета затрат

Объекты калькуляции

Способы калькуляции

Документальное оформление калькуляции

Положение об учетной политике

Положение о документообороте

Модель учета затрат на производство

Рассмотрим каждый блок отдельно:

1 блок. Метод учета затрат на производство. Формируется на начальной стадии моделирования учета в сельскохозяйственной организации. Исходя из технологии производства, организационной структуры, целевых потребностей управления устанавливаются объекты учета и классификационные группы затрат, функционирующих в системе метода учета затрат на производство. Целесообразно воспользоваться предложенной автором классификацией методов учета затрат на производство, представленной на рис. 3.4 с целью определения их сферы применения и условий функционирования.

2 блок. Бухгалтерский учет затрат на производство. Предназначен для установления организационно-технических и методических аспектов ведения учета затрат на производство. Формат бухгалтерской документации должен учитывать потребности управления и характеризоваться информативностью, универсальностью существующих накопительных и сводных форм, регистров синтетического и аналитического учета.

3 блок. Метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Устанавливаются объекты и способы калькуляции, зависящие от принятого в организации метода учета затрат на производство. Документальное обеспечение калькуляции основано на преемственности информации о затратах, накопленной в учетных регистрах.

4 блок. Локальные регламенты, регулирующие учет затрат. Закрепляют правовой статус бухгалтерских процедур в сфере производства Для реализации практических действий по созданию бухгалтерской модели учета затрат автором раскрыты топологии и отраслевое содержание каждого элемента (см. таблицу 3.7).

**Таблица 3.7 - Содержание элементов модели учета затрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п\п** | **Наименование элемента модели учета затрат** | **Содержание элемента модели учета затрат** |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 блок. Метод учета затрат на производство | | |
| 1.1 | Классификация затрат | Выбираются необходимые признаки классификации затрат, основанные на системах учета полных или частичных фактических затрат, полных или частичных плановых затрат |
| 1.2 | Объекты учета затрат | Могут быть приняты структурные подразделения, места возникновения затрат, центры затрат, использован отраслевой или технологический признак по видам производимой продукции. |
| Продолжение таблицы 3.7 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| 2 блок. Бухгалтерский учет затрат на производство | | |
| 2.1 | Методика учета затрат: |  |
|  | порядок открытия субсчетов, аналитических счетов к счету 20 «Основное производство»; | Зависит от перечня основных производств, видов работ и видов распределяемых затрат в основных производствах |
| порядок открытия субсчетов, аналитических счетов к счету 23 «Вспомогательные производства»; | Зависит от предполагаемого объема работ и услуг, выполняемых вспомогательными производствами для основного и прочих производств |
| порядок списания стоимости выполненных работ (услуг) вспомогательных производств на счета-потребители; | Зависит от возможностей организации оперативного учета выполненных работ, услуг, а также от периодичности распределения их стоимости на объекты учета затрат |
| принцип учета и распределения накладных расходов | Зависит от принятого варианта учета и периодичности распределения накладных расходов |
| 2.2 | Способы оценки: |  |
| незавершенного производства | Зависит от принятого метода учета затрат и классификации затрат, оценивается по полным затратам или по частичным фактическим (плановым) затратам |
| готовой продукции | Может быть принята оценка по фактической себестоимости или по нормативной себестоимости с применением счета  40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» |
| 2.3 | Документальное обеспечение учета затрат | Наряду с типовыми формами (АПК, СП) применяются произвольные формы документации, имеют место особенности в составлении регистров сводного аналитического и синтетического учета затрат на производство |
| 3 блок. Метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) | | |
| 3.1 | Объекты калькуляции | Виды основной, побочной, сопряженной и совместно производимой продукции, классифицированной по отраслевому или технологическому признаку, по целевым установкам затрат. |
| 3.2 | Способы калькуляции | Зависят от содержания объектов калькуляции |
| 3.3 | Документальное оформление калькуляции | «Карточка расчета себестоимости» - форма, разработанная автором |
| Продолжение таблицы 3.7 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| 4 блок. Локальные акты, регулирующие учет затрат | | |
| 4.1 | Положение об учетной политике | В состав регламента необходимо ввести раздел «Учет затрат на производство» |
| 4.2 | Положение о документообороте | В составе Положения необходимо выделить особенности создания документов произвольной формы, графика документооборота, регулирующего движение документации связанной с затратами на производство и выходом продукции |

Предложенные нами элементы модели, характеристики и варианты их применения позволят определить основные подходы к построению модели учета затрат в сельскохозяйственной организации.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день в сельскохозяйственном производстве отсутствуют однозначные целевые показатели эффективности модели учета затрат. Предложенная в работе методика оценки эффективности бухгалтерской модели учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» представлена на рисунке 3.5.

Этапы методики оценки эффективности

модели учёта затрат на производство

Процедуры оценки

Порядок включение стоимости выполненных работ в состав затрат производства

Анализ организационно-распорядительной документации

Анализ показателей, формирующихся в сфере затрат на производство

Порядок открытия субсчетов и счетов аналитического учёта к счетам учёта затрат

Оценочные критерии

Функциональные характеристики

Аналитические характеристики

Технические и качественные характеристики

Методики расчёта себестоимости

Методики учёта и распределения накладных расходов

Объекты калькуляции

Классификация затрат

Метод учёта затрат

Объект учёта затрат

Элементы модели, подлежащие оценке

Рис. 3.5 - Методические подходы к оценке эффективности модели учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»

Методика предполагает следующие этапы:

- определение элементов модели, подлежащих оценке;

- выявление отраслевых оценочных критериев;

- установление процедур оценки.

Представленные подходы к оценке эффективности модели учета затрат могут быть использованы в практической работе специалистов, а также служить основой для разработки иных моделей учета затрат, имеющих целевой характер.

Особую актуальность для поддержания целостности бухгалтерской модели затрат приобретают локальные акты, регулирующие учет в данной области. В этой связи считаем необходимым в разделе «Методика ведения бухгалтерского учета» учетной политики для целей бухгалтерского учета выделить подраздел «Учет затрат на производство» (см. таблицу 3.8).

**Таблица 3.8 - Рекомендации по формированию раздела «Учет затрат на производство» учетной политики сельскохозяйственной организации**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п\п** | **Рекомендация по применению элемента учетной политики** | **Содержание рекомендации** |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Объекты учета затрат | Могут быть приняты структурные подразделения, места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности, использован отраслевой признак по видам производимой продукции. |
| 2 | Объекты калькулирования | Виды продукции основной, побочной, сопряженной, совместно производимой классифицированной по отраслевому признаку, по целевым установкам затрат. |
| 3 | Классификация затрат | Выбираются необходимые признаки классификации затрат, основанные на системах учета полных или частичных фактических затрат, полных или частичных плановых затрат |
| 4 | Статьи калькуляции | Предлагается перечень статей калькуляции в различных видах производств |
| 5 | Принцип учета и распределения накладных расходов | Предлагаются варианты: включение в себестоимость по окончании отчетного периода; списание на счета учета продаж; включение в себестоимость в течение отчетного периода на основании ставки расчета плановых накладных расходов. |
| 6 | Состав общехозяйственных расходов | Представляется перечень общехозяйственных расходов |
| 7 | Метод учета затрат на производство | Зависит от технологии производства, дополнительные признаки определяются соответственно принятой в организации классификацией затрат |
| 8 | Методики расчета себестоимости | Зависят от объектов калькуляции и применяемых способов калькуляции |
| 9 | Метод оценки незавершенного производства | Зависит от принятого метода учета затрат и классификации затрат, оценивается по полным затратам или по частичным фактическим (плановым ) затратам |
| 10 | Сроки калькулирования себестоимости в различных видах производств | Животноводство – в конце отчетного года, вспомогательные производства – ежеквартально или в конце отчетного года, промышленные производства – ежеквартально или в конце отчетного года (зависит от периодичности калькулирования во вспомогательных производствах и происхождения сырья для переработки |
| 11 | Последовательность закрытия счетов | Представляется последовательность закрытия счетов по их перечню. |

Таким образом, наиболее объективной, полезной для организации учета, контроля, анализа и управления издержками является классификация затрат в животноводстве (отвечающая современным требованиям перехода на междуна­родную систему учета) по следующим признакам: экономическому содержа­нию; отношению к технологическому процессу; месту возникновения, видам продукции, работ и услуг; способу распределения на объект производства (уче­та); отношению к объему производства; статьям расходов; отношению к плану; в зависимости от времени возникновения затрат и отнесения на себестоимость продукции.

Выполнение большего количества данных рекомендаций приведет к оптимизации ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, повышению производительности труда, сохранности документации, а так же к более тщательному контролю хозяйственных операций в СПК «Нива».

В заключении можно сказать, что все выше предложенные пути позволят улучшить синтетический и аналитический учет затрат на производство и исчисление продукции молочного скотоводства в СПК «Нива».

**4 КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В СПК «НИВА» Селтинского района удмуртской республики**

**4.1 Цели и задачи контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Цель внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» заключается в выражении мнения о достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности о расходах и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций в части учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, действующему законодательству Российской Федерации.

Проверка начинается с контроля документов, а также всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, далее необходимо проверить регистры синтетического и аналитического учета по всем счетам и перейти к опросу работников предприятия. В ходе проверки контролер ссылается на нормативно-правовые акты, регулирующие внутрихозяйственный контроль на предприятии.

При этом важными задачами являются:

* проверка соблюдения норм законодательства и нормативно-правовых актов в части учета затрат на производство продукции зерновых культур;
* проверка правильности формирования расходов на производство продукции молочного скотоводства для бухгалтерского и налогового учета;
* проверка правильности отражения затрат на производство продукции молочного скотоводства на счетах синтетического и аналитического учета;
* проверка правильности оформления первичных документов, отражающих учет затрат на производство продукции молочного скотоводства;
* проверка бухгалтерской отчетности в части правильности отражения расходов на производство продукции молочного скотоводства.

При контроле затрат на производство продукции молочного скотоводства источниками информации являются:

1) Положение об учетной политике СПК «Нива»;

2) разработочные таблицы (таблицы по распределению заработной платы работников растениеводства, таблицы по расчету амортизации основных средств и т.д.);

3) ведомость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

4) акты инвентаризации незавершенного производства;

5) учетные регистры по счетам 20, 23, 25, 26, 28, 29, 90, 91, 96 97 и т.д.;

6) Главная книга;

7) бухгалтерская финансовая отчетность.

Переходя непосредственно к проверке правильности учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива», контролер должен особое внимание обратить на следующие вопросы:

* соблюдается ли принцип постоянства в учете затрат (т.е. неизменность выбранного с начала года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции, способов распределения косвенных расходов и издержек обращения в положении об учетной политики организации);
* насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчётным периодам и по видам деятельности;
* соблюдаются ли выбранный метод и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства продукции;
* обоснованно ли списываются отклонения от учетных цен по материалам;
* правильно ли начисляется амортизация по основным средствам, нематериальным активам;
* насколько обоснованы сумма расходов, связанных с организацией и управлением производством и способы их распределения на объекты учёта и калькулирования;
* какова обоснованность списания издержек обращения на себестоимость реализованных товаров;
* соблюдается ли правомерность отнесения на издержки производства (обращения) фактических сумм расходов по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг, а также представительских расходов и др.

Чтобы выявить вероятность появления существенных искажений, контролер оценивает систему бухгалтерского учета, действующую на проверяемом предприятии. Это можно сделать в форме опросника контролера.

**4.2 Планирование и программирование внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Планирование внутрихозяйственного контроля – это самостоятельный и обязательный этап контроля, заключающийся в определении стратегии и тактики контроля, объема проверки, разработке программы контроля и конкретных процедур.

Для эффективного планирования внутрихозяйственного контроля и составления общего плана внутрихозяйственного контроля в СПК «Нива» необходимо:

* согласовать с руководством экономического субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением внутрихозяйственного контроля;
* определить наиболее вероятных пользователей бухгалтерской отчетности.

На этапе предварительного планирования необходимо ознакомится с финансово-хозяйственной деятельностью СПК «Нива».

Контролер должен по возможности максимально владеть информацией о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране в целом и отраслевые особенности.

Эффективное проведение всех процедур в ходе внутрихозяйственного контроля базируется на их тщательном планировании и подготовке. Поэтому первым (начальным) этапом внутрихозяйственного контроля является этап планирования.

По завершении стадии предварительного планирования контролер должен принять решения:

* о принципиальной возможности внутрихозяйственного контроля бухгалтерской отчетности СПК «Нива»;
* о наличии в проверяемой организации необходимых ресурсов для качественного внутрихозяйственного контроля бухгалтерской отчетности СПК «Нива».

Составной частью общего плана является положения по планированию управления и внутрихозяйственного контроля качества выполняемой проверки.

Контролер выявляет вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, бухгалтерской отчетности проверяемого лица в целом до их выявления системой контроля или при допущении, что контроль отсутствует. Чтобы выявить вероятность появления существенных искажений, контролер-ревизор оценивает систему бухгалтерского учета, действующую в СПК «Нива».

Это можно сделать в форме опросника контролера в целях оценки системы бухгалтерского учета.

Таблица 4.1 – Тест-опросник системы внутреннего контроля в СПК «Нива»

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Критерий |
| 1 | 2 |
| Оценка контрольной среды | |
| 1. Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера организации | 5 |
| 2. Наличие и функционирование службы внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля, соответствие их целей, задач, структуры масштабам деятельности организации | 3 |
| 3. Наличие и функционирование актуарного департамента или актуариев, соответствие их целей, задач, структуры масштабам деятельности организации | 0 |
| 4.Работа с аудиторскими материалами, внесения изменений в учет, согласно рекомендациям аудиторов | 3 |
| 5. Наличие и соблюдение единой методики учета в организации | 3 |
| 6.Проведение проверок своих структурных подразделений при помощи аудиторских фирм | 3 |
| Оценка системы бухгалтерского учета | |
| 7. Наличие учетной политики | 5 |
| Продолжение таблицы 4.1 | |
| 1 | 2 |
| 8. Соответствие критериев, отраженных в учетной политике, критериям, установленным законодательством, и применение положений учетной политики в учете | 5 |
| 9. Способ ведения учета и подготовки отчетности | 5 |
| 10. Лицензированная компьютерная программа ли используется для учета | 5 |
| 11. Полнота и правильность отражения финансово- хозяйственных операций на счетах бухучета с учетом влияния на финансовый результат и налогооблагаемую базу (в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой и соблюдением методологии учета) | 5 |
| 12. Своевременность отражения финансово-хозяйственных операций в бухучете | 3 |
| 13. Соблюдение организацией установленного порядка подготовки и сроков сдачи отчетности | 5 |
| 14. Надлежащая организация подготовки и ввода информации в базу данных для расчета | 5 |
| 15. Наличие контрольных процедур при осуществлении операций: |  |
| а) В организации имеется отдельный от бухгалтерии сотрудник, занимающийся вводом данных в программу расчета | 0 |
| б) В организации налажена система регулярной сверки по заключенным договорам | 5 |
| в) В организации налажена система регулярной сверки по расторгнутым договорам | 5 |
| Оценка контрольных процедур | |
| 16.Установление сроков сдачи внутренней отчетности в бухгалтерию организации | 5 |
| 17.Проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала, регистрация входящих и исходящих документов в организации | 3 |
| 18.Визирование первичных документов в организации | 3 |
| 19.Документальное оформление контрольных процедур | 3 |
| 20.Работа с персоналом: проведение оперативных совещаний, внутрифирменной учебы | 3 |
| 21.Проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала регистрация входящих и выходящих документов | 3 |

Итак, высокий балл – оценка «5», средний балл – оценка «3», низкий балл – оценка «0».

В таблице 4.2 представим данные по выявлению максимального и фактического количества баллов для оценки надежности системы внутреннего контроля.

Таблица 4.2 - Данные по выявлению максимального и фактического количества баллов для оценки надежности системы внутреннего контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Баллы | Фактическая надежность системы внутреннего контроля в процентах |
| Максимальное количество баллов для проверяемой организации | 21\*5=105 | Фактическое количество баллов / Максимальное количество баллов \* 100% = 85 / 105 \* 100% = 81% |
| Фактическое количество баллов для проверяемой организации | 85 |

0 до 10% - внутренний контроль в организации отсутствует;

От 11 до 40% - низкая оценка надежности системы внутреннего контроля;

От 41 до 80% - средняя оценка надежности системы внутреннего контроля;

От 81 до 100% - высокая оценка надежности системы внутреннего контроля.

Отсюда видим, что в СПК «Нива» фактическая надежность системы внутреннего контроля составляет 81%, поэтому надежность системы внутреннего контроля можно оценить как высокую.

Планирование контроля – это самостоятельный и обязательный этап контроля, заключающийся в определении стратегии и тактики контроля, объема проверки, разработке программы контроля и конкретных процедур.

Первым этапом планирования внутрихозяйственного контроля является составление общего плана системы внутрихозяйственного контроля в СПК «Нива», который представлен в таблице 4.3.

Таблица 4.3 – Общий план контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация: | СПК «Нива» |
| Период контроля: | 01.01.2015-31.12.2015 гг. |
| Сроки проведения контроля: | март 2016 г. |
| Руководитель группы контроля: | Гайсина Д.В. |
| Состав группы контроля: | Каримова Е.А., Загуляева А.А. |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Перечень процедур | Период проведения | ФИО исполнителя |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Запросить документы для проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства | 01.03.2016 г. | Каримова Е.А. |
| Продолжение таблицы 4.3 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 3 | Проверка данных регистров учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и сверка их данных со счетами Главной книги | 09.03.2016 г.-10.03.2016 г. | Загуляева А.А. |
| 4 | Анализ состава и обоснованности отнесения отдельных видов расходов на себестоимость продукции молочного скотоводства | 11.03.2016 г. | Загуляева А.А. |
| 5 | Оценка соблюдения выбранного методы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства | 14.03.2016 г.-15.03.2016 г. | Каримова Е.А. |
| 6 | Проверка правильности разграничения производственных затрат на производство продукции молочного скотоводства | 16.03.2016 г.-18.03.2016 г. | Загуляева А.А. |
| 7 | Проверка правильности списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов | 21.03.2016 г.-22.03.2016 г. | Каримова Е.А. |
| 8 | Подсчет и сверка данных аналитического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства с данными учетных регистров | 23.03.2016 г.-25.03.2016 г. | Загуляева А.А. |
| 9 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | 28.03.2016 г.-30.03.2016 г. | Каримова Е.А. |
| 10 | Подготовка заключения по результатам контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства | 31.03.2016 г. | Гайсина Д.В.,  Каримова Е.А.,  Загуляева А.А. |

На базе общего плана контроля в СПК «Нива» разрабатывают программу контроля, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана контроля. Составляя программу проверки учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, контролер направляет свои усилия на проверку тех участков, которые не подвергались контролю или мало контролировались бухгалтерией.

Программа контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» представлена в таблице 4.4.

Таблица 4.4 - Программа контроля по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива»

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация: | СПК «Нива» |
| Период контроля: | 01.01.2015-31.12.2015гг. |
| Сроки проведения контроля: | март 2016г. |
| Руководитель группы контроля: | Гайсина Д.В. |
| Состав группы контроля: | Каримова Е.А., Загуляева А.А. |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Перечень проверяемых процедур | | Источники информации | Процедуры проверки |
| 1 | | 2 | 3 |
| 1. Запрос документов для контроля затрат на производство продукции  молочного скотоводства в СПК «Нива» | | | |
| 1.1. Получение первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | - положение об учетной политике;  - бухгалтерская (финансовая) отчетность организации;  - ведомость учета расхода кормов для молочного скотоводства (форма №СП-20);  - накладная внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК);  - лимитно-заборная ведомость (форм №269-АПК);  - журнал учета расхода кормов (форма №303-АПК);  - ведомость учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (форма №422-АПК);  - расчет начисления оплаты труда работникам молочного скотоводства (форма №413-АПК);  - ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. №48-АПК);  - журнал учета надоя молока (форма №СП-21);  - ведомость учета движения молока (форма №23-СП);  - акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39); | | Документы получены, проверены на наличие в них искажений и ошибок (арифметических ошибок, помарок, исправлений, неправильных реквизитов, наличие подписей и печатей) |
|  | - отчет о движении скота на ферме (форма № СП-51);  - ведомость взвешивания животных (форма № СП-43);  - регистры бухгалтерского учета, Главная книга и др. | |  |
| 2. Проверка первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» | | | |
| Продолжение таблицы 4.4 | | | |
| 1 | | 2 | 3 |
| 2.1. Проверка наличия первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» | | - ведомость учета расхода кормов для молочного скотоводства (форма №СП-20);  - накладная внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК);  - лимитно-заборная ведомость (форм №269-АПК); | Проверка наличия первичных документов с базой 1С и наличием в бумажном виде |
|  | | - журнал учета расхода кормов (форма №303-АПК);  - ведомость учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (форма №422-АПК);  - расчет начисления оплаты труда работникам молочного скотоводства (форма №413-АПК);  - ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. №48-АПК);  - журнал учета надоя молока (форма №СП-21);  - ведомость учета движения молока (форма №23-СП);  - акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39);  - отчет о движении скота на ферме (форма № СП-51);  - ведомость взвешивания животных (форма № СП-43). |  |
| 3. Проверка данных регистров учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и сверка их данных со счетами Главной книги | | | |
| 3.1. Проверка регистров по учету с данными Главной книги | | Регистры по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | Все сделано правильно |
| 4. Проверка оперативности регистрации фактов затрат на производство продукции молочного скотоводства | | | |
| 4.1. Проверка правильности занесения первичных документов в базу 1С | | Все вышеуказанные первичные документы по учету затрат на производство продукции по молочному скотоводству | Проверка сумм правильности занесения в программу и наименование работы или услуги |
| Продолжение таблицы 4.4 | | | |
| 1 | | 2 | 3 |
| 4.2. Проверка оперативности регистрации фактов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | | Все первичные документы по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | Проверка того, своевременно ли выписываются первичные документы по факту затрат на производство продукции молочного скотоводства |
| 5. Проверка законности первичной учетной документации | | | |
| 5.1. Проверка законности первичной учетной документации | | Все вышеуказанные первичные документы по учету затрат на производство продукции по молочному скотоводству | Проверка на законность выставленных документов, должны соответствовать подписанному с двух сторон договору на оказание услуг |
| 6. Проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации | | | |
| 6.1. Проверка документального оформления операций по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства | | Все вышеуказанные первичные документы по учету затрат на производство продукции по молочному скотоводству | Визуальное сравнение представленных документов с типовыми бланками, а также наличие всех необходимых реквизитов |
| 6.2. Проверка отражения на счетах бухгалтерского учета | | Ведомость и карточка анализа счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» | Проверка правильности расставления счетов |
| 6.3 Проверка счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» | | Карточка счета 20/2 | Проверка с данными главной книги |
| 7. Оценка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство продукции молочного скотоводства | | | |
| 7.1. Проверка метода учета затрат по факту с данными учетной политики | | Учетная политика СПК «Нива» | Должны сходится между собой |
| 8. Проверка правильности списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов | | | |
| 8.1. Проверка правильности списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов | | Учетная политика, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов,  инвентаризационные описи, журналы-ордера, машинограммы, накладные, акты приемки выполненных работ | Проверка документов, прослеживание |
| 9. Проверка правильности исчисления себестоимости продукции | | | |
| Продолжение таблицы 4.4 | | | |
| 1 | | 2 | 3 |
| 9.1. Проверка правильности отнесения материальных затрат, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы | | Учетная политика, расчетно-платежные ведомости | Проверка документов |

Программа контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства представляет собой детальный перечень содержания процедур, необходимых для практической реализации плана контроля, для сбора доказательств. По окончании процесса планирования контроля общий план и программа контроля должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке. На основании составленного плана и программы контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства проведем данный контроль.

**4.3 Организация и методика внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Внутрихозяйственный контроль проводится на основании общего плана и программы контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства. В основе методики лежит принцип классификации затрат на отдельные статьи калькуляции.

Формы и методы своей работы контролер выбирает самостоятельно исходя из технологических особенностей предприятия.

Для сбора необходимой информации и ее изучения при внутрихозяйственном контроле контролер в ходе своей работы может использовать общенаучные и собственные методические приемы внутрихозяйственного контроля.

В СПК «Нива» выделяем несколько рабочих процедур.

Процедура 1. Проверка учетной политики организации.

В таблице 4.5 представим результаты данной проверки в части учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Таблица 4.5 – Проверка учетной политики (в части учета затрат на производство продукции молочного скотоводства)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Пункт Учетной политики | Соответствие Методическим рекомендациям | Соответствие реальному ведению учета |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | При отпуске в производство все группы материалов оцениваются по средней себестоимости | Соответствует | Соответствует |
| 2 | Расходы, отраженные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в течение отчетного периода, полностью списываются на себестоимость произведенной и реализованной продукции | Соответствует | Соответствует |
| 3 | Расходы, учтенные на счете 25, распределяются на затраты основного и вспомогательного производства пропорционально прямым затратам. | Соответствует | Соответствует |
| 4 | Расходами, которые формируют фактическую себестоимость продукции, признаются: все материальные расходы, связанные с производством продукции и доведении ее до потребителя | Соответствует | Соответствует |

Процедура 2. Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В СПК «Нива» применялся выборочный метод проведения контроля. Выборочная проверка позволяет получить достаточно точные данные о проверяемой совокупности по её относительно малой части. При выборочной проверке ревизор проверяет документацию бухгалтерского учета организации не сплошным порядком, а выборочно, следуя требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Методом выборочной проверки проводится контроль операций, объем которых достаточно велик. К подобным операциям относятся, например: кассовые, расчетные, хозяйственные и другие.

Процедура 3. Проверка правильности оформления первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива». Результаты данной проверки представим в таблице 4.6.

Таблица 4.6 – Результаты проверки правильности оформления первичных документов в СПК «Нива»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование проверяемого документа | Дата (период) составления документа | Номер документа | Заключение контролера об ошибке |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Ведомость учета расходов кормов | 31.03.2015 | 47 | В данном документе написано одно, а по факту выдается другое (по факту 63 гол., в ведомости указано 62 гол.) |
| 2 | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства | 14.02.2015 | 10 | Есть помарки и зачеркивания в расчете (зачеркивание табельного номера, помарка в расчете отработанного работником времени) |
| 3 | Журнал учета надоя молока | 13.01.2015 | 1 | Нет подписи заведующего фермой в журнале |
| 4 | Ведомость учета движения молока | 15.05.2015 | 65 | Незаполненные некоторые реквизиты (материально ответственное лицо, контрольное определение жирности молока), отсутствие подписей |

При проверке оформления первичных документов были обнаружены незаполненные реквизиты, а именно отсутствие подписей на первичных документах по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства, а также есть арифметические ошибки и помарки в документах, что противоречит Федеральному закону № 402-ФЗ от 06.12.2011г. «О бухгалтерском учете».

Процедура 4. Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Рассмотрим результаты данной процедуры в таблице 4.7.

Итак, исходя из результатов проверки правильности отнесения на себестоимость продукции материальных затрат, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты, видно, что

существуют некоторые искажения. Это: неправильное отнесение командировочных расходов к материальным затратам, неправильный расчет заработной платы сотрудникам СПК «Нива», соответственно и неправильное начисление отчислений на социальные нужды.

Таблица 4.7 – Результаты проверки правильности отнесения на себестоимость продукции материальных затрат, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты

|  |  |
| --- | --- |
| Затраты | Ошибка |
| Материальные затраты | Нет ошибок |
| Затраты на оплату труда | Было выявлено нарушение: работнику молочного скотоводства неправильно поставили количество отработанных дней в табеле и тем самым неправильно начислили заработную плату |
| Отчисления на социальные нужды | На основании вышеуказанной ошибка также были неправильно отражены страховые взносы и НДФЛ |
| Амортизация | Ошибок выявлено не было |
| Прочие затраты | Ошибок выявлено не было |

Правильность отнесения затрат на производство продукции очень важна потому, что от этого зависит величина себестоимости продукции, и, следовательно, прибыли и рентабельности, размеры налогов на прибыль и другие показатели. В этой связи контролер проводит проверку правильности учета затрат с позиции как бухгалтерского учета, так и налоговых требований.

Процедура 5. Проверка учета затрат по статьям калькуляции.

Проверка правильности составления корреспонденции по счетам учета затрат, соответствие записей аналитического учета с записями Главной книги:

- 20 «Основное производство»;

- 23 «Вспомогательные производства»;

- 25 «Общепроизводственные расходы»;

- 26 «Общехозяйственные расходы»;

- 28 «Брак в производстве»;

- 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- 97 «Расходы будущих периодов»).

Отразим результаты данной проверки в таблице 4.8.

Таблица 4.8 – Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства за 2016г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, тыс. руб. | Вывод контролера |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Списаны корма | 20-2 | 10 | 24234 | Все проводки делаются правильно |
| Начислена заработная плата работникам животноводства | 20-2 | 70 | 8960 |
| Начислены отчисления на социальные нужды | 20/2 | 69 | 2480 |
| Начислена амортизация | 20-2 | 02 | 3133 |
| Оказаны услуги строительной бригады по ремонту загона (со стороны) | 20-2 | 76 | 708 |
| Оприходовано молоко | 43 | 20-2 | 30231 |  |
| Получен приплод животных | 11 | 20-2 | 128180 |
| Получен прирост живой массы животных | 11 | 20-2 | 76543 |

Как видно из таблицы 4.8, СПК «Нива» отражает на счетах бухгалтерского учета записи по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, утвержденным Приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000г.

В процессе работы контролера, осуществляющий проверку данного вопроса, направляет всей группе контролеров служебные записки с целью получения от них отчетных документов к служебной записке на предмет выявления фактов несвоевременности включения затрат на производство в себестоимость продукции (работ, услуг).

Также в СПК «Нива» было выявлено отсутствие службы внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства. Поэтому, согласно Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998г. №14-ФЗ, предлагаем внедрить данную службу в организацию.

Процедура 6. Проверка выбранного метода и системы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства (таблица 4.9).

Таблица 4.9- Проверка выбранного метода и системы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

|  |  |
| --- | --- |
| Метод/система учета затрат | Соответствие Методическим рекомендациям по учету затрат на производство продукции |
| Система учета затрат - традиционная | Соответствует |
| Метод учета затрат - нормативный | Соответствует |

В процессе настоящей выпускной квалификационной работы проверены вопросы размещения, условия содержания и кормления животных, поступления и выбытия животных, обоснованности планирования и выполнения производственной программы по животноводству. Все вопросы проверялись выборочным методом.

**4.4 Обобщение и оформление результатов внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Внутрихозяйственный контроль прилагаемой бухгалтерской отчетности предприятия СПК «Нива», состоящей из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала и отчета о движении денежных средств, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Ответственность за подготовку и составление этой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган предприятия СПК «Нива». Обязанность контролера заключалась в том, чтобы выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. Внутрихозяйственный контроль проводился в соответствии Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В результате проведенного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства было выявлено:

1) В ряде первичных документов не заполнены обязательные реквизиты, что противоречит Федеральному закону от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

* встречаются случаи, когда фактическое наличие не совпадает с указанным его количеством в первичном документе ведомостях учета расходов кормов);
* в расчете начисления оплаты труда работникам животноводства есть помарки и зачеркивания в расчете (зачеркивание табельного номера, помарка в расчете отработанного работником времени);
* в журнале учета надоя молока нет подписи заведующего фермой в журнале;
* в ведомости учета движения молока незаполненные некоторые реквизиты (материально-ответственное лицо, контрольное определение жирности молока), отсутствие подписей.

Для устранения данных ошибок бухгалтеру необходимо внимательно отслеживать все ошибки и проверять документы по факту их поступления. В случае выявления ошибок, незамедлительно менять документ на правильный.

2) При проверке правильности отнесения на себестоимость продукции материальных затрат, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты было выявлено нарушение: работнику молочного скотоводства неправильно поставили количество отработанных дней в табеле и тем самым неправильно начислили заработную плату, а также на основании этой ошибки были неправильно отражены страховые взносы и НДФЛ.

3) При расчете продукции молочного скотоводства необходимо исключать стоимость побочной продукции, исходя из фактических затрат по ее уборке и транспортировке.

Основанием для составления отчета контролера являются его рабочие документы, заполненные им в ходе проведения проверки. При формировании отчета были выявлены несущественные ошибки.

В результате проведенной проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет затрат на производство продукции молочного скотоводства соответствует нормам действующего законодательства, регламентирующего данных раздела учета, по состоянию на 1 января 2016 г.

Для того, чтобы сделать заключение о проделанной работе необходимо оформить акт внутрихозяйственного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики.

Исходя из выше изложенных результатов внутрихозяйственного контроля по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства СПК «Нива», рекомендуем следующее:

1. При составлении приложений к учетной политике нужно руководствоваться ПБУ 1/2008, а также методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

2. При составлении бухгалтерских записей работникам бухгалтерии необходимо руководствоваться Планом счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н;

3. При приеме первичной документации в бухгалтерии необходимо проверять на наличие всех указанных в документах реквизитов и впредь не работать с ненадлежащее оформленной документацией для большей достоверности финансовой отчетности.

Также руководству СПК «Нива» необходимо следить за масштабами деятельности организации и усиливать контрольную среду, самостоятельно проводить мониторинг работы средств контроля, так как именно эта работа характеризует сущность и эффективность системы внутреннего контроля.

В целях улучшения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства СПК «Нива», достоверности отчетности, контролер рекомендует в дальнейшем учесть отмеченные недостатки и предложенные рекомендации.

Внутрихозяйственный контроль планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений по участку затрат на производство продукции молочного скотоводства.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Целью написания работы является исследование особенностей учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, изучение состояния учета и разработка рекомендаций по его рационализации, а также проведение контроля этого участка учета на примере конкретной организации. Для достижения указанной цели в работе решены следующие задачи:

- изучены теоретические аспекты учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- дана оценка финансовому состоянию и эффективности производства продукции на примере конкретной организации;

- совершенствован учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства на примере конкретной организации.

Объектом исследования являются показатели финансово-хозяйственной деятельности СПК «Нива» Селтинского района, д. Мадьярово, основным видом деятельности которого является – смешанное сельское хозяйство.

Выручка от основных видов деятельности с 2014 г. к 2016 г. увеличилась на 1600 тыс. руб., что составило 8% к уровню 2014 г.

Увеличение выручки вызвано как увеличением объемов продаж, так и ростом цен, а так же высокой инфляцией в стране. Но даже это не позволило хозяйству получить прибыль от реализации в 2016 г.

Таким образом, можно сказать, что финансовая устойчивость СПК «Нива» недостаточна, но стремится к стабильности.

Дальнейшее развитие СПК «Нива» связано со значительными капитальными вложениями и увеличением объема производства продукции и оказания услуг, а также с уменьшением затрат, снижением себестоимости.

Для стабилизации своего положения в отрасли СПК «Нива» предпринимает следующие меры:

- освоение новых рынков сбыта;

- снижение себестоимости производства за счет оптимизации затрат (в том числе за счет снижения энергоресурсов) и повышения эффективности использования собственного и привлеченного капитала и трудовых ресурсов;

- поиск и освоение производства новых видов продукции и новых видов деятельности.

В целом можно сделать вывод, что все явления и процессы хозяйственной деятельности предприятий находятся во взаимосвязи, взаимозависимости и обусловленности. Каждый результативный показатель зависит от многочисленных и разнообразных факторов.

Синтетический учет затрат по молочному стаду в СПК «Нива» ведется на калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

При рассмотрении схемы бухгалтерских проводок по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства можно отметить, что приведенная схема бухгалтерских проводок соответствует плану счетов и инструкции по его применению.

Таким образом, проанализировав организацию учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» Селтинского района Удмуртской Республики необходимо отметить недостатки и сформулировать собственные предложения по совершенствованию данного участка бухгалтерского учета.

Для совершенствования первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства необходимо:

1) Сотрудникам бухгалтерии СПК «Нива» при поступлении первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства и в целом по организации в бухгалтерию необходимо своевременно их проверять с целью выявить ошибки и недостатки, проверить на наличие всех необходимых реквизитов, печатей и подписей, а также на арифметические и грамматические ошибки и пр.;

2) В «Ведомость начисления амортизации добавить графы «Первоначальная стоимость основных средств» и «Норма амортизации на полное восстановление». Этот недостаток в составлении документа не дает возможность проконтролировать правильность начисления амортизации по основным средствам. Затраты в результате такого учета могут быть занижены или завышены.

3) Предлагаем рационализовать форму №СП-20 «Ведомость учета расхода кормов», которая применяется для оформления и учета ежедневной выдачи кормов на животноводческие фермы. Предлагаем добавить графу «Класс».

4) В ходе изучения первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства также было выявлено отсутствие в организации графика документооборота по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства. Поэтому в качестве совершенствования предлагаем разработать данный график и утвердить в учетной политике организации.

5) Немаловажным условием совершенствования учета в СПК «Нива» является применение единых унифицированных форм документов.

Для совершенствования учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» рекомендуем использовать пофазный метод учета затрат.

Учитывая результаты проведенного нами исследования в области моделирования учета затрат, считаем необходимым на первой стадии создания учетной политики оценить эффективность выбранных элементов модели по предлагаемой нами методике и с помощью учетной политики закрепить правовой статус бухгалтерских процедур в сфере производства.

Таким образом, выполнение большего количества данных рекомендаций приведет к оптимизации ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, повышению производительности труда, сохранности документации, а так же к более тщательному контролю хозяйственных операций в СПК «Нива».

В заключении можно сказать, что все выше предложенные пути позволят улучшить синтетический и аналитический учет затрат на производство и исчисление продукции молочного скотоводства в СПК «Нива».

Организация и методика контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Нива» должна проходить на основании тест-опросников бухгалтерского учета и внутреннего контроля, затем разрабатывается план и программа контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства и на основании этой программы и плана проводится методичка, т.е. проверка выборочных процедур, на основании которых затем обобщаются результаты.

В результате проведенного контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства было выявлено:

1) В ряде первичных документов не заполнены обязательные реквизиты, что противоречит Федеральному закону от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- встречаются случаи, когда фактическое наличие не совпадает с указанным его количеством в первичном документе ведомостях учета расходов кормов);

- в расчете начисления оплаты труда работникам животноводства есть помарки и зачеркивания в расчете (зачеркивание табельного номера, помарка в расчете отработанного работником времени);

- в журнале учета надоя молока нет подписи заведующего фермой в журнале;

- в ведомости учета движения молока незаполненные некоторые реквизиты (материально-ответственное лицо, контрольное определение жирности молока), отсутствие подписей.

Для устранения данных ошибок бухгалтеру необходимо внимательно отслеживать все ошибки и проверять документы по факту их поступления. В случае выявления ошибок, незамедлительно менять документ на правильный.

2) При проверке правильности отнесения на себестоимость продукции материальных затрат, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты было выявлено нарушение: работнику молочного скотоводства неправильно поставили количество отработанных дней в табеле и тем самым неправильно начислили заработную плату, а также на основании этой ошибки были неправильно отражены страховые взносы и НДФЛ.

3) При расчете себестоимости продукции молочного скотоводства необходимо исключать стоимость побочной продукции, исходя из фактических затрат по ее уборке и транспортировке.

Внутрихозяйственный контроль планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений по участку затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Подводя итоги, развитие учета затрат, по нашему мнению, имеет большое значение в организации экономической работы, в том числе управленческого учета. От умелого использования информационного материала в практике хозяйственного руководства и управления зависят изыскание и мобилизация внутрипроизводственных резервов, улучшение качественных показателей работы, устранение причин высокой себестоимости и убыточности, правильное решение вопросов размещения, специализации, концентрации производства, а также совершенствование внутрихозяйственных связей.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993г. (в ред. от 21.07.2014г.)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 [N 354-ФЗ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200731/3d0cac60971a511280cbba229d9b6329c07731f7/#dst100009).)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред.от 30.11.2016 [N 401-ФЗ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207915/3d0cac60971a511280cbba229d9b6329c07731f7/#dst100009))
4. Федеральный закон от 08.121995 № 193-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О сельскохозяйственной кооперации»
5. Федеральный закон от 6 декабря от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016 [N 149-ФЗ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198201/c7f026b7764e8984216a49254aa592fda4abd50b/#dst100107))
6. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08 августа 2001 г. №129-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 [N 360-ФЗ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200729/46b4b351a6eb6bf3c553d41eb663011c2cb38810/#dst100105))
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. 08.11.2010г.)
8. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790)
9. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях"
10. [Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)"](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/)( ред. отот 06.04.2015 [N 57н](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179066/148952d741cfbd1c73818bbc5e6b291a9c4cf299/#dst100049))
11. Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций"
12. [Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/)
13. Алборов Р.А., Бодрикова С.В. Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления. – Ижевск: ФГОУ ВПО «Ижевская ГСХА», 2014. – 111с.
14. Алборов Р.А., Концевая С.М. Практический аудит (курс лекций): учебное пособие. – М : Дело и Сервис, 2013. – С. 94
15. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комисарова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
16. Балабанова, Т.В. Теория и методология управленческого анализа в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организации / Т.В. Балабанова: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2014. – 313 с.
17. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – М.: Эксмо, 2008. – С.274
18. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. - КНОРУС, 2014 – 215с.
19. Васенко, О.В. Практическое пособие по учету затрат в бухгалтерском учете / О.В. Васенко, А.А. Сперанский. - Издательство «Экзамен», 2015 г - 292с.
20. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский. – М.: Эксмо, 2015 – 368 с.
21. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2014 – 528 с.
22. Волкова, О.И. Управленческий учет: учебник / О.И. Волкова. - М.: Проспект, 2014 - 467с.
23. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2014 – 376 с.
24. Голованов А.А. Учет затрат на производство на организациих АПК//. Бухгалтерский учет. – 2014 - 43-45с.
25. Горбик Ю.В. Учет затрат на производство продукции птицеводства в управленческом учете // Время бухгалтера. – 2015 - 12с.
26. Додонов А.А. Бухгалтерский учет и управление производством. - М.: Контроллинг, 2014 - 264 с.
27. 3акирова А. К вопросу о методах учета затрат и калькуляции себестоимости (работ, услуг) в сельском хозяйстве//Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий 2013 - 36-39с.
28. Ивашкевич В.Б. Калькулирование полной стоимости продукции в международной практике учета//Бухгалтерский учет. – 2014 - 55-59 с..
29. Каверина О.Д. Управленческий учет. - М.: «Финансы и статистика», 2015 - 65.
30. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета//. Бухгалтерский учет. - 2014 – 200с.
31. Клочков Р.С. Учет затрат на производство продукции //Советник бухгалтера. – 2015 - 54с.
32. Кутепова М.А. Учет затрат на производство продукции // Бухгалтерский вестник» - 2015 - 56 с.
33. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. - 2 е изд. перераб и доп.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 52 с.
34. Колесникова Е.Н. Совершенствовать организацию учетапроизводственной деятельности в сельхозкооперативах / Е.Н. Колесникова // Экономика сельского хозяйства России. – 2015 - 46-50с.
35. Колесникова Е.Н. Критерии оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственном кооперативе / Е.Н. Колесникова Научные труды Вольного экономического общества России. – 2010 - 96-107с.
36. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие. – М.- КНОРУС, 2010. – С.7
37. Попова Л.В., Маслова И.А., Алимов С.А., Коростелкин М.М. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно-методическое пособие. - М.: Дело и Сервис, 2016. – 28 с.
38. Попова Л.В. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии / Л.В. Попова, Т.А. Головина // «Управленческий учет». – 2015 – 26с.
39. Палий, В.Ф., Палий В.В., Финансовый учет: Учебное пособие – 2-е изд., испр. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2014. – 512с.
40. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т2 Ч1. Учебник. -4-е издание доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 408с.
41. Русакова У.Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости промышленной продукции: Учебное пособие / У.Ю. Русакова. – Хабаровск: изд-во: ДВГУПС. – 2014 – 98с.
42. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учеб. пособие /6-е изд. – Мн.: Новое знание, 2014. – 652 с.
43. Стоун Д. Управленческий учет: как его использовать. – ЮНИТИ, 2014 – 299с.
44. Чалдаева Л.А. Учет затрат на производство продукции // Международный бухгалтерский учет. – 2015. - № 23. – 152с.
45. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник/ Под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета. – М.: ИНФРА-М, 2010. – С. 279.
46. Хоружий Л.И. Калькуляция себестоимости продукции в аграрной сфере//Аудиторские ведомости. – 2014. - №5.
47. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет / Пер. с англ. - 10-е изд.– СПб.: Питер, 2008. – С.71
48. Чалдаева Л.А. Учет затрат на производство продукции // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 23. – 152с.
49. Экономический анализ / Под ред. проф. Л.Т. Гиляровской. М.: ЮНИТИ, 2012 – 949с.
50. Экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности / Под общей ред. проф. М.В. Мельник. М.: Экономистъ, 2014. -39с.