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:** Совершенствование управленческого учёта затрат на производство и калькуляция собственности продукции молочного скотоводства (на материалах СПК Колхоз «Завет Ильича» Кизнерского района Удмуртской Республики)

**Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»**

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

**Выпускник Т.В. Соколова**

**Научный руководитель,**

**к.э.н., доцент Е.А. Шляпникова**

**Рецензент,**

**к.э.н., доцент Е.В. Марковина**

Ижевск 2017

|  |
| --- |
| СОДЕРЖАНИЕ |
| ВВЕДЕНИЕ | 4 |
| 1 | ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ……………………………………. | 8 |
| 1.1 | Экономическая сущность затрат и их классификация в системе управленческого учета…………………………………………………... | 8 |
| 1.2 | Методы и системы учета затрат, применяемые в международной и отечественной практике управленческого учета……………………… | 23 |
| 1.3 | Объекты управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции……………………………….. | 36 |
| 2 | ОЦЕНКА ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ……………….. | 48 |
| 2.1 | Организационно – экономическая характеристика СПК Колхоз «Завет Ильича»…………………………………………………………... | 48 |
| 2.2 | Анализ состояния молочного скотоводства в Удмуртской Республике……………………………………………………………….. | 59 |
| 2.3 | Предпосылки и приоритетные направления развития молочного скотоводства в Удмуртской Республике……………………………….. | 68 |
| 3 | СОВЕРШЕНСТВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ……………………………………………………………. | 76 |
| 3.1 | Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства…………………………………… | 76 |
| 3.2 | Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства…………………………………… | 93 |
| 3.3 | Совершенствование методики калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства…………………………………… | 100 |
| 3.4 | Методика анализа затрат на производство продукции молочного скотоводства……………………………………………………………... | 104 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………… | 112 |
| БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК………………………………………… | 118 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ……………………………………………………………....... | 123 |

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Одним из важных вопросов, стоящих перед руководством организации, на ряду с увеличением прибыли является сокращение затрат на производство и реализацию продукции. Разумное управление затратами невозможно без должной организации системы управленческого учета, в котором немаловажную роль играют применяемые организацией методы калькулирования себестоимости продукции.

Внедрение современного управленческого учета позволит исчислять более точным образом себестоимость надоя и приплода, что будет способствовать лучшему пониманию руководителями существующей на предприятии ситуации, принятию верных управленческих решений и повышению конкурентоспособности на рынке.

Система управления затратами необходима для успешной деятельности предприятия, так как информация о затратах используется для разработки стратегии развития, призванной обеспечить устойчивое преимущество перед конкурентами.

 Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства. В нем синтезируются все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. Снижение себестоимости – одна из первоочередных и актуальных задач любого хозяйствующего субъекта. От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние предприятия и его платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию [16, с.274].

Особую актуальность проблема снижения себестоимости приобретает на современном этапе. Поиск резервов ее снижения помогает многим хозяйствам повысить свою конкурентоспособность, избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затрат с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы экономии. Кроме того, они способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительской стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг.

Поэтому совершенствование управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции имеет важное значение в общей системе учета затрат.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы, связанные с методологией и организацией управленческого учета и исчисление себестоимости, изучались многими отечественными и зарубежными учеными такими как: Т.П. Карпова, Л.И.Хоружий М.Ф. Бычков, С.И. Бычкова, Ю.С. Коваленко, А.Д. Шеремет, А.А. Голованов, С.Р.Соуси, Р.Э.Хауэлои, Р.Д.Мак-Илхаттаном, Г. Эмесоном, Д.Ч. Гаррисоном, Т. Дауни и другие.

Проблемам учета затрат на производство и калькулирования себестоимости в сельском хозяйстве посвятили свои работы Р.А.Алборов, М.З.Пизенгольц, Л.И.Хоружий и другие.

**Цель и задачи выпускной квалификационной работы.** Цель выпускной квалификационной работы заключается в изучении состояния разработанности теоретических и практических аспектов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции а также определение путей их совершенствования. Для достижения указанной цели определены основные задачи выпускной квалификационной работы:

- рассмотрение теоретических аспектов учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции;

- провести анализ современного состояния молочного скотоводства и изучить предпосылки и приоритетные направления развития молочного скотоводства в Удмуртской Республике;

- внести предложения по совершенствованию управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических аспектов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

**Объектом исследования** - было выбрано коммерческое предприятие, основным видом деятельности которого является производство сельскохозяйственной продукции, СПК Колхоз «Завет Ильича» Кизнерского района Удмуртской Республики.

**Теоретической и методической основой** выпускной квалификационной работы являются труды ученых экономистов, посвященные учету затрат на производство продукции а также нормативные и законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые документы Министерства сельского хозяйства, международные стандарты финансовой отчетности, статистические и аналитические материалы территориального органа Федеральной службы государственной статистики в Удмуртской Республике.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы были также использованы первичные и сводные документы и регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СПК Колхоз «Завет Ильича».

В процессе исследовании получены следующие **результаты, выносимые на защиту**:

- внедрение элементов системы «директ-костинг» в сельском хозяйстве, позволяющее рассчитывать точку безубыточности;

- расчет себестоимости различными методиками калькулирования;

- расчёт фактической себестоимости приплода в молочном скотоводстве с учётом живой массы приплода при рождении;

- предложены мероприятия по повышению эффективности учета затрат на производство продукции.

**Практическая значимость результатов** состоит в возможности применения предложенных путей совершенствования в сельскохозяйственных организациях.

**Апробация** результатов исследования нашла отражение в студенческих научно-практических конференциях ФГБОУ ВО «Ижевская ГСХА» в 2017 году.

**Объем и структура выпускной квалификационной работы.** Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений. Основное содержание работы изложено на 120 страницах машинописного текста и содержит 28 таблиц и 9 рисунков.

1. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

**УЧЁТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

**СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

* 1. Экономическая сущность затрат и их классификация в

системе управленческого учета

В странах с развитой экономикой, учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и её структурных подразделений.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же — затраты предприятия, связанные с выполнением определённых операций [24, с. 4].

И, как пишет автор многочисленных учебников по бухгалтерскому учёту Я.В.Соколов, «все попытки разграничить их содержание лишены смысла»[15,с.171].

Существует множество подходов к разграничению данных терминов. Многие авторы неоднократно пытались разграничить эти понятия, но до сих пор не существует единого мнения по поводу различий в их определении.

В экономической теории и практике понятие «издержки» используется в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям, а понятие «расходы» не рассматривается, но получило широкое применение в теории и практике бухгалтерского учёта.

Известно, что издержки производства, стоимость и себестоимость — объективные экономические категории, их появление носит исторический характер и связано с возникновением производства и товарно-денежных отношений в человеческом обществе. Наиболее обстоятельно сущность и экономическая природа издержек производства исследованы К.Марксом: 1) как действительные (общественные) издержки производства; 2) как капиталистические издержки производства; 3) как цена производства; 4) как индивидуальные издержки производства [39, с.30].

Действительные издержки производства представляют собой общественно-необходимые затраты овеществленного и живого труда на производство продукции, с чем нельзя не согласиться. Эти издержки образуют стоимость продукта и выражаются формулой: W = C + V + m, где С – стоимость потребленных средств производства, V – стоимость необходимого продукта и m – стоимость прибавочного продукта. Индивидуальные же издержки производства – это часть стоимости товара (С+V), возмещающая расходы на потребление средств производства и наем рабочей силы, а также процент на авансированный капитал и арендную плату (часть m) [39, с.501].

Таким образом, по учению К.Маркса индивидуальные издержки функционирующего капиталиста, включающие некоторые элементы прибавочной стоимости, выражаются формулой (С+ V + часть m) и на практике называются «себестоимостью». Данная формула себестоимости в настоящее время не совсем точно характеризует ее содержание на практике. Однако из этого положения К.Маркса следует, что себестоимость, как и стоимость - категория историческая, связанная с возникновением и развитием товарного производства и денежного обращения (оценки имущества).

В экономической литературе встречается и другая точка зрения, где говорится, что категория «себестоимость» возникла как будто бы с возникновением социалистического способа производства [58, с.75].

До недавнего времени в экономической литературе давались разные определения категории себестоимости. Одни экономисты утверждали, что «себестоимость» является частью стоимости (общественных издержек производства), причем поясняли, что она меньше на величину чистого дохода общества, или на величину прибавочного продукта [27, с.119; 28, с.35; 26, с.91].

Себестоимость продукции выделяется из общей ее стоимости как особая экономическая категория, потому что каждое предприятие независимо от формы собственности должно возмещать затрачиваемые им ресурсы в пределах себестоимости, чтобы иметь возможность бесперебойно работать.

Согласно общепринятому определению себестоимость – это выраженные в денежном выражении затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Как правило, «затраты» определяют как величину материальных, трудовых и финансовых ресурсов в денежном выражении, использованных на создание полезных ценностей, работ, услуг, обоснованную и определенную условиями производства.

Считается, что «издержки» – понятие более широкое, чем «затраты». Издержки помимо «полезно потребленных ресурсов» включают в себя и непроизводительные потери (потери от стихийных бедствий, простоев и т. д.).

Наряду с этим существует мнение о том, что «издержки» и «затраты» – это одно и то же. При этом полагают, что термин «издержки» следует использовать тогда, когда речь идет о затратах на осуществление какой-либо производственной или обеспечивающей деятельности – издержки производства, издержки обращения. Именно такой подход обусловливает использование понятий «затраты» и «издержки» как идентичных и взаимозаменяемых.

Многие авторы в рамках бухгалтерского учёта рассматривают понятие «затраты», так например Ю. А. Бабаев [22. с. 54] под затратами понимает использование капитала на приобретение ресурсов для осуществления всей предпринимательской деятельности организации. По его мнению, затраты и издержки близки по своему экономическому содержанию.

По мнению С.М.Бычковой [16, с. 274] затраты – это расходы ресурсов, относящиеся к отчётному периоду при определении финансового результата за этот период. Эти затраты представляют собой либо часть ранее сделанных расходов, либо расходы и начисления, признаваемые затратами в момент их производства. Именно затраты важны для исчисления финансового результата.

В практике для характеристики всех издержек производства за определённый период применяют термин «затраты производства». Издержки, относящиеся к выпущенной продукции (выполненным работам, оказанным услугам), выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

Н.К. Муравицкая [42, с. 316] в своем учебнике дает следующее понятие

издержек производства, «издержки производства представляют собой затраты живого и овеществлённого труда на производство продукции (выполнение работ и оказание услуг) и её реализацию».

Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская [50. с. 15] в рамках управленческого учёта разграничивают рассматриваемые термины следующим образом: «Затраты – это средства, израсходованные  на  приобретение  ресурсов  (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющихся в наличии, расходы – это все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к изменению (уменьшению или другому расходованию) активов организации и служат для получения соответствующих доходов».

По мнению М. А. Вахрушиной [21, с. 45], понятие «издержки» является наиболее обобщающим показателем. По ее мнению «издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью». Тогда затраты можно определить как издержки, понесённые организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг.

Также  в  рамках  управленческого учёта, но иной точки зрения придерживается С. С. Молчанов [41, с. 248], по его мнению, термин «затраты» шире, чем «расходы». Но он не останавливает внимание на термине «издержки».

Согласно ПБУ-10/99 [5], расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

ПБУ-10/99 является первым нормативным документом, содержащим определение понятия «расходы», при этом данное определение соответствует принятому в международных стандартах по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, в соответствии с которыми расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива.

По – нашему мнению, наиболее содержательным является определение затрат В. К. Скляренко [54. с. 146], который под затратами понимает денежную оценку стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за  определённый период времени.

Подведя итог, можно сделать вывод, что среди авторов нет единого мнения по поводу рассматриваемых понятий. Одни считают затраты стоимостным выражением всех расходуемых ресурсов на производство и реализацию. Вторые считают издержки стоимостным выражением затрат и расходов предприятий и организаций. Некоторые из авторов считают что, понятие «расходы» шире понятия «затраты», другие – понятие «затраты» шире понятия «расходы», третьи – между понятиями «затраты» и «расходы» не существует различий. Ряд учёных считают, что термин «издержки» является эквивалентом термина «затраты»; различие состоит лишь в сфере их применения: сфере производства или сфере обращения. Четвёртые считают, что понятие «издержки» шире понятий «затраты» и «расходы», также включая в него различные потери и убытки.

Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать без надлежащей научно-обоснованной их классификации. Классификация затрат по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учёта и контроля производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции, анализа её показателей и принятия на этой основе управленческих решений. В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат (рис.1.2).

|  |
| --- |
| Затраты |

Управление себестоимостью, оценка стоимости запасов, поучение прибыли

Контроль и регулирование

Принятие решений, планирование и прогнозирование

Регулируемые и

нерегулируемые

Эффективные и

неэффективные

В пределах норм и

отклонениях от норм

Контролируемые и

неконтролируемые

Постоянные и переменные

Принимаемые и

непринимаемые

Безвозвратные

Вмененные

Приростные и предельные

Планируемые и

непланируемые

Входящие и истекшие

Прямые и косвенные

Основные и накладные

Производственные и внепроизводственные

Одноэлементные и комплексные

**Рисунок 1.1 -** **Классификация затрат в управленческом учете**

Затраты отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе деятельности предприятия по производству продукции. В настоящее время состав затрат производственных организаций регламентируется Налоговым кодексом РФ, а также ПБУ 10/99 «Расходы организации», в соответствии с которыми к затратам, включаемым в себестоимость произведенной и реализованной продукции, относятся:

- расходы, непосредственно связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг);

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Одной из предпосылок рациональной организации учета затрат является экономически обоснованная их классификация. В соответствии с международными стандартами и практикой учета в странах с развитой рыночной экономикой все затраты целесообразно обобщать и группировать по трем направлениям деятельности: 1) для калькулирования себестоимости, оценки запасов и незавершенного производства, определения прибыли; 2) для принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования; 3) для осуществления контроля и регулирования. В рамках этих направлений деятельности можно использовать различные варианты классификации затрат в зависимости от конкретных задач.

Наиболее распространёнными группировками затрат, используемыми в отечественной практике учёта, являются группировки по экономическим элементам, а также по статьям.

Затраты организации на производство в соответствии с их экономическим содержанием группируют по экономическим элементам. Перечень элементов затрат определён Положением по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и включают:

1. материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

2. затраты на оплату труда;

3. отчисления на социальные нужды;

4. амортизацию;

5. прочие затраты.

По экономическому элементу «Материальные затраты» учитывается стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, энергии, кормов и других материальных запасов, использованных для производства продукции. В материальные затраты также включают затраты вспомогательных материалов, тары и тарных материалов, израсходованных на упаковку произведённой продукции.

В элемент «Затраты на оплату труда» включают расходы по оплате труда, в том числе на основную и дополнительную заработную плату штатного и внештатного персонала, а также премии за производственные результаты и компенсирующие выплаты.

В экономический элемент «Отчисления на социальные нужды» включают обязательные отчисления от затрат на оплату труда в государственные фонды социального страхования, пенсионный, медицинского страхования.

В экономический элемент «Амортизация основных средств» включают суммы амортизационных отчислений на восстановление основных средств.

К экономическому элементу «Прочие затраты» относят затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы: амортизационные отчисления по нематериальным активам, платежи за полученную лицензию на право пользования патентом, затраты на оплату процентов по полученным кредитам на покупку материальных запасов, плата за аренду основных средств, затраты на командировки и другие.

Поэлементная группировка показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определённый период, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учёта и используется при составлении годовой бухгалтерской отчётности. Данная группировка даёт возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фондах оплаты труда и т.д.

Подведя итог, можно сделать вывод, что классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но её содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства [13, с.136].

В работе Керимова В.Э. [19, с.71] номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

- «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

- «Полуфабрикаты собственного производства»;

- «Возвратные отходы» (вычитаются);

- «Вспомогательные материалы»;

- «Топливо и энергия на технологические цели»;

- «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;

- «Отчисления на социальные нужды»;

- «Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки»;

- «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;

- «Общецеховые расходы»;

- «Прочие производственные расходы»;

- «Итого цеховая производственная себестоимость»;

- «Общехозяйственные расходы»;

- «Итого общезаводская производственная себестоимость»;

- «Расходы на продажу»;

- «Всего полная себестоимость».

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности предприятия (его отдельных подразделений), устанавливать, по каким направлениям необходимо искать пути снижения себестоимости продукции. На основании этой группировки строится аналитический учёт затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции[14, с.137].

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) в крестьянских (фермерских) хозяйствах Шляпникова Е.А. [58, с.30] выделяет следующую группировку затрат по статьям (таблица 2.2).

Таблица 1.1 – Группировка затрат по статьям

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование статей затрат | Животноводство | Растениеводство | Промышленное и вспомогательное производство |
| 1 | Семена и посадочный материал | - | + | - |
| 2 | Удобрения | - | + | - |
| 3 | Средства защиты растений | - | + | - |
| 4 | Корма | + | - | + |
| 5 | Средства защиты животных | + | - | + |
| 6 | Топливо, сырье и материалы | + | + | + |
| 7 | Амортизация ОС | + | + | + |
| 8 | Оплата труда наемным работникам с отчислениями на социальные нужды | + | + | + |
| 9 | Работа и услуги | + | + | + |
| 10 | Прочие расходы | + | + | + |

В статью «Семена и посадочный материал» включают затраты на семена и посадочный материал собственного производства и покупные, используемые на посев (посадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет капитальных вложений. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание, погрузка и др.), транспортировке к месту сева не включаются в стоимость семян, а относятся на сельскохозяйственные культуры по соответствующим статьям затрат.

В статью «Удобрения» включают затраты на вносимые в почву под сельскохозяйственные культуры минеральные и органические удобрения. Расходы на подготовку удобрений, погрузку их на транспортные средства, вывоз в поле, загрузку и их внесение в почву относят на конкретные сельскохозяйственные культуры (группы культур) по соответствующим статьям затрат и в данную статью не включаются.

В статью «Средства защиты растений» включаются затраты на приобретение и хранение пестицидов, протравителей, гербицидов и других химических, а также биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений. Затраты по обработке посевов сельскохозяйственных культур относятся на культуры (группу культур) по соответствующим статьям затрат.

 В статье «Корма» отражают затраты на корма собственного производства и покупные, включая расходы на внутрихозяйственное перемещение с поля на корм, а также затраты, связанные с приготовлением кормов в кормоцехах.

В статье «Средства защиты животных» отражают стоимость используемых биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, приобретаемых за счет средств хозяйства и расходы, связанные с их использованием в животноводстве. В статью «Топливо, сырье и материалы» включают затраты топлива, сырья и материалов в соответствующих производствах (растениеводство, животноводство, промышленное и вспомогательное производство) по фактической себестоимости их приобретения.

В статье «Амортизация основных средств» отражают амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов непосредственно относимых на данную культуру, вид животных или вид производства, исходя из первоначальной стоимости этих фондов по установленным нормам (или принятого способа начисления амортизации).

В статье «Оплата труда наемным работникам с отчислениями на социальные нужды» учитывают суммы начисленной оплаты труда наемным работникам крестьянского (фермерского) хозяйства с отчислениями на социальные нужды (Пенсионный фонд, социальное страхование и др.). Эти расходы включаются в затраты на производство продукции сельскохозяйственных культур (группу культур), сельскохозяйственных животных и других производств.

По статье «Работы и услуги» отражают стоимость оказанных услуг и выполненных работ для крестьянского (фермерского) хозяйства сторонними организациями. Эти расходы также включаются в себестоимость производства продукции конкретных сельскохозяйственных культур (группу культур) и животных, а также – видов других производств.

По статье «Прочие расходы» отражают затраты, связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей. К ним относятся: плата за землю; затраты по ограждению ферм и др.[34, с.31].

Сапожникова Н.Г. [20, с. 269] в своей работе выделяет, что организация производственного учёта является внутренним делом хозяйствующего субъекта и определяется экономическими, юридическими, организационными, технико-технологическими и другими факторами. Администрация организации самостоятельно принимает решение, в каких разрезах классифицировать затраты.

По отношению к производственному процессу производства большинство учёных подразделяют затраты на основные и накладные.

Основные издержки неразрывно связаны с технологическим процессом производства продукции, они входят в состав конкретного объекта производства (продукта). В сельском хозяйстве к группе основных затрат, непосредственно связанных с процессом производства продукции, относятся: затраты на оплату труда производственных работников, затраты на семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, затраты на содержание основных средств и другие основные затраты.

Эти расходы в структуре себестоимости различных видов продукции сельскохозяйственного производства в хозяйствующих субъектах колеблются в пределах 70-90% .

К накладным расходам относят затраты, связанные с организацией, обслуживанием, и управлением производства. Деление затрат на основные и накладные имеет практическое значение в формировании себестоимости продукции [17, с.68].

Т.Карпова [31, с.65] классифицирует затраты в зависимости от размера предприятия, особенностей технологии и организации производства, номенклатуры, продукции, контроля, трудоёмкости учёта, удельного веса в общих затратах, роли в процессе производства, эластичности факторов снижения важности в планировании и т.д. Она также считает, что есть три направления учёта затрат:

- затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции (материалы, затраты на труд, накладные расходы);

- затраты на производство, данные о которых являются основанием для принятия решений (поведение затрат: постоянные и переменные, затраты будущего периода);

- затраты, используемые в системе планирования, контроля, регулирования (центры ответственности, регулируемые и нерегулируемые затраты).

Ф.Л. Васин [27, с.65] предлагает классифицировать затраты по степени охвата планом (планируемые и не планируемые), по месту возникновения

 (производственные и внепроизводственные), а так же затраты входящие (приобретённые и имеющиеся в наличии ресурсы, использование которых должно принести доходы в будущем) и истекшие (ресурсы, израсходованные для получения доходов).

Н.П. Кондраков [33, с.67] в своей работе выделяет следующую классификацию затрат на производство продукции, представленные в таблице 1.2.

**Таблица 1.2** – **Классификация затрат на производство**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид классификации** | **Подразделение затрат** |
| По экономической роли в процессе производства | Основные и накладные |
| По составу (однородности) | Одноэлементные и комплексные |
| По способу включения в себестоимость продукции | Прямые и косвенные |
| По отношению к объёму производства | Переменные, условно переменные и условно-постоянные |
| По периодичности возникновения | Текущие и единовременные |
| По участию в процессе производства | Производственные и коммерческие |

Рассмотрим, какие классификации, применяющиеся на Западе, актуальны для организации управленческого учёта на российском предприятии.

Как правило, при классификации затрат по элементам в западных системах управленческого учёта выделяют три укрупненных элемента затрат: прямые материалы, прямая заработная плата и накладные расходы. Данная классификация наиболее близка к традициям отечественного учёта и анализа, поскольку можно найти некоторую аналогию между нею и классификацией затрат по статьям, применяемым в российской практике.

По отношению к конкретному центру ответственности затраты могут быть подконтрольными и неподконтрольными. Подконтрольность означает возможность менеджера повлиять на размер затрат. Деление затрат на подконтрольные и неподконтрольные сугубо индивидуально, то есть возможно только для конкретного центра ответственности конкретного предприятия [30,с.43].

Остаев Г.Я [44, c.45] отмечает, что не все затраты равнозначны для принятия решений, отсюда возникает деление затрат на релевантные и нерелевантные. Приведённые термины сравнительно новые для российской практики управленческого учёта. Релевантными можно назвать затраты, которые различаются в зависимости от выбираемого варианта решения. Примерами релевантных затрат могут быть:

- переменные затраты на единицу продукции, то есть затраты, возникающие при производстве каждой дополнительной единицы продукции;

- приростные затраты — разница между затратами, связанными с одним

вариантом действий, и затратами, связанными с другим вариантом;

- вменённые издержки или альтернативная стоимость — маржинальный доход, потерянный в результате предпочтения одного варианта другому.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом МСХ РФ от 6 июня 2003 г. №792) [6] затраты на производство по отношению к процессу производства подразделяются:

- на затраты предметов труда (использование удобрений, семян, кормов, молока для выпойки телят и т.д.);

- затраты средств труда (использование зданий, помещений, тракторов и др. основных средств, а также специальной одежды, мелкого инвентаря со сроком полезного использования менее 12 месяцев);

- затраты живого труда (использование «человеческого фактора» путём оплаты труда работников деньгами, натурой и др. выплат).

По способу включения в себестоимость затраты подразделяются:

- прямые, непосредственно относимые на себестоимость продукции (семена, удобрения, корма, заработная плата работников производства и т.д.);

- косвенные, относимые на себестоимость отдельных видов продукции путём распределения пропорционально установленной базе (амортизация и затраты на ремонт тракторов, заработная плата АУП и т.д.) [6, с. 11,].

Нельзя не согласиться с мнением М.З. Пизенгольц [45, с. 71], по его мнению значительную группу затрат на сельскохозяйственных предприятиях составляют расходы по организации производства и управлению. Эти расходы представляют собой экономически неоднородную группу затрат. Сюда входят, с одной стороны, расходы на управление, с другой — расходы на организацию производства и его обслуживание.

В.Б. Моссоковский [40, с.43] же считает, что расходы в основных отраслях сельскохозяйственного производства в зависимости от его объёмов следует подразделить на три группы: постоянные, условно-переменные, переменные. Размер постоянных расходов не зависит от объёма производства и количества животных, например, амортизация основных средств, страховые платежи, текущий ремонт, освещение, отопление, содержание летних лагерей.

Сумма условно-переменных расходов определяется поголовьем животных и не зависит от выхода продукции, например, стоимость подстилки, медикаментов, водоснабжение, заработная плата, начисленная за обслуживание животных. Эти суммы могут возрастать с увеличением выхода продукции, вызванным ростом числа обслуживанием животных, но такая зависимость наблюдается не всегда.

 К переменным нужно относить такие расходы, которые предопределяются выходом продукции, в частности заработная плата большинства производственных рабочих, начисленная за полученную продукцию.

В своей работе Алборов Р.А [8, с.12] описывает что в настоящее время, когда в сельскохозяйственных организациях наметилась некоторая тенденция стабилизации производства и начинается широкое внедрение коллективных форм организации труда и его оплаты при децентрализации части системы управления, возникает необходимость классификации затрат в сельском хозяйстве по центрам ответственности, местам их возникновения, видам продукции, работ, услуг.

Алборов Р.А. выделяет такие виды затрат, как хозрасчетные или центра ответственности, формирующие звеньевую или бригадную (фермскую) себестоимость, отраслевые, формирующие производственную себестоимость и хозяйственные (организации), формирующие полную себестоимость продукции. Хозрасчетные затраты или затраты центра ответственности представляют собой затраты, которые несут отдельные звенья, бригады, фермы и т.п. и подконтрольны трудовым коллективам. Отраслевые - характеризуют затраты, произведенные отраслью по выращиванию той или иной культуры, группы культур, по производству вида продукции или группы продукции. Хозяйственные – это вся сумма затрат, понесенных хозяйством в результате своей производственной деятельности. Кроме того, следует различать затраты по производству отдельного вида продукции (работ, услуг). Данная группировка затрат создает условия для улучшения планирования, контроля и анализа отдельных групп и видов затрат, позволяет более достоверно и объективно оценивать деятельность хозрасчетных подразделений [8, с.18].

Обобщив выше изложенный материал представим классификацию затрат на рисунке Г.1 [Приложение Г].

**1.2 Методы и системы учета затрат, применяемые в международной и отечественной практике управленческого учета**

Основной задачей современного предприятия является получение прибыли в размере, достаточном для производственного процесса. Основным фактором, влияющим на эффективность деятельности организации, является управление затратами.

Проблемы, связанные с методологией и организацией управленческого учета и исчисление себестоимости, изучались многими отечественными и зарубежными учеными такими как: Т.П. Карпова, М.Ф. Бычков, С.И. Бычкова, Ю.С. Коваленко, А.Д. Шеремет, А.А. Голованов и другие.

В начале XX века в США американскими экономистами Г. Эмесоном, Д.Ч. Гаррисоном, Т. Дауни и другими учеными, был разработан метод неоправданных затрат — «Стандарт-кост» (StandardCosts).

Данная система основана на предварительном нормировании затрат, после чего все фактические затраты соотносятся со стандартами, а выявленные отклонения между произведенными фактически затратами и стандартами распределяются по видам причин. Неоспоримое достоинство системы «Стандарт-кост» состоит в оперативности выявления негативных тенденций в процессе формирования затрат и прибыли организации.

Достоинством системы «стандарт-кост» являются: обеспечение пользователей информацией об ожидаемых затратах на производство и продажу продукции; установление цены на основе заранее определённой себестоимости единицы продукции; составление отчёта о доходах и расходах с выявлением отклонений от норм и причин их возникновения.

Стандартные затраты устанавливаются на основе норм и нормативов, определённых организацией [57, с.5].

Основное отличие системы «стандарт-кост» от нормативной состоит в том, что отклонения от установленных норм не включаются в затраты производства, как при нормативном методе, а относятся на виновных лиц и на результаты деятельности организации.

При системе «стандарт-кост» учёт затрат осуществляется двумя способами. При первом затраты учитываются по стандартной себестоимости и произведённая готовая продукция - в той же оценке. При втором способе затраты учитываются по фактической стоимости, а готовую продукцию оценивают по нормативам. В обоих случаях незавершённое производство оценивается по стандартной стоимости [57, с. 7].

По мнению В.Э. Керимова [36, с.57], недостатки системы «стандарт-кост» состоят в трудоемкости определения стандартов на базе технологической документации производства, а также в затруднении определения остатков готовой продукции на складе и незавершенного производства при изменении цен на рынке и при инфляции. Кроме того, достаточно сложно за короткий период деятельности предприятия, разработать стандарты на каждый заказ при их большом количестве и разнообразии.

В отечественной практике существует практически аналогичный метод учета затрат – нормативный.

Учёт затрат при нормативном методе организуется таким образом, что все текущие затраты подразделяются на расходы по нормам и отклонения от норм. Нормативный учёт затрат позволяет регулярно анализировать причины отклонений и выявлять виновных лиц [24, с.353].

Нормативный метод учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно - технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции (Зф) определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам (Зн) с величиной отклонений от норм (О) и величиной изменений норм (И):

Зф = Зн + О + И (1.1).

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учёта производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путём. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчёта по приведённой формуле.

Если объектом учёта производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции. Применение нормативного метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм нормативных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом[25,с.281].

Ю.С.Коваленко [35, с.39] считает, что по прежнему сохраняет свою актуальность нормативный метод учёта затрат на производство: Ю.С.Коваленко [35] и В.Г.Линник [38] отмечают, что при этом методе затрат обобщаются по объектам в разрезе статей. Однако в текущем учёте они отражаются обособленно по нормам и отклонением от норм. Главная задача нормируемого метода учёта – своевременное предупреждение нерационального расходования средств хозяйства.

 С.А.Стуков [56, с.45] считает, что ведению нормативного метода препятствует инфляция.

В процессе развития систем управления затратами и прибылью, учеными Р.Д.Мак-Илхаттаном, Р.Э. Хауэллои и С.Р. Соуси, был разработан метод «Точно во времени» (SisteminTime). Он основывался на объединении системы «Стандарт-кост» и модели учета затрат по центрам ответственности.

Основываясь на преимуществах и недостатках существующих ранее методов учета затрат в 1963 г. Д.Гаррисон создал систему Direct-Costing-Sistem (систему учета прямых затрат). Прямые (переменные) затраты предлагалось обобщать по видам готовой продукции, а косвенные (постоянные) признавать расходами отчётного периода. Данная система возникла на основе четкого разграничения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, переменные и постоянные.

Недостатки и преимущества данной системы активно обсуждаются в среде ученых-экономистов и многие сходятся во мнении, что уровень эффективности управленческих решений в целях увеличения прибыли повышается при освобождении себестоимости от постоянных затрат. Такая точка зрения находит свое отражение в трудах М..Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова и других.

А.А.Голованов [28], С.А Николаева [43], П.С.Безруких [18] считают, что повысился интерес к методу учёта затрат “директ-костинг” (ограниченной себестоимости), применяемому большей частью предприятиями США и Германии. Особенно подробно данный метод рассматривает С.А Николаева [43], она отмечает, что главной особенностью директ-костинга, основанного по классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Постоянные собираются на отдельном счёте и с заданной периодичностью списывают непосредственно не дебет счета финансовых результатов.

В настоящее время все чаще появляются высказывания в пользу применения этой системы в практике нашей страны. Так С.А. Стуков [56], считает, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учёт и контроль резко уменьшающегося числа статей затрат: себестоимость становиться «более обозримой», а отдельные затраты – лучше контролируемые. Ведь, чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассматривается влияние между ними, тем слабее становиться контроль.

По мнению Сапожниковой Н.Г. [20, с.43] важнейшим принципом, системы «директ-костинг» является раздельный учёт переменных и постоянных затрат.

Основная характеристика этой системы, раскрывающая данный принцип, - деление затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости продукции, оценки запасов и оценки результатов деятельности.

Переменные затраты меняются с изменением деловой активности, но в расчете на единицу продукции они постоянны. Сумма постоянных затрат не меняется при изменении уровня деловой активности, но в расчёте на единицу продукции они зависят от объёма производства.

Деление затрат на переменные и постоянные условно и индивидуально для каждой организации. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг» предполагает неизменной величину постоянных расходов при любом объёме производства. Руководители структурных подразделений и администрация организации в целом несут ответственность за возникшие отклонения [14, с.426].

В настоящее время производственные компании стремятся к ведению деятельности, которая была бы основана на выпуске высококачественной и конкурентоспособной продукции при минимизации затрат на ее производство.

Данной стратегии соответствует японская система Just-in-Time – «точно в срок, которая появилась в середине 1970-х гг. в компании «Тойота». Этот метод базируется на минимизации объема товарно-материальных запасов, путем снабжения производственных цехов малыми партиями при отсутствии незавершенного производства. Это приводит к тому, что часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых.

При применении данного метода учета затрат становится возможным выявление проблем, связанных с качеством продукции, и быстрое реагирование на эти проблемы. Но необходимо учитывать, что при данном методе управленческие ориентиры в большей степени касаются сферы снабжения, так как сбои в этой системе повлекут снижение результативности и эффективности деятельности организации.

Необоснованные управленческие решения, принятые по искаженным данным по себестоимости продукции привели к появлению метода учета затрат по работам ABC (ActivityBasedCosting).

В применения данного метода сложные рабочие операции раскладываются на простейшие с учетом расходования ресурсов. Все виды работ по способу их участия в выпуске продукции подразделяются на штучную работу, пакетную и продуктовую, а для затрат, которые невозможно отнести на конкретный вид продукции, предусмотрена статья – общехозяйственные работы. Распределение стоимости общехозяйственных работ производится путем применения различных методик.

Многие специалисты считают, что с помощью метода АВС себестоимость и рентабельность каждого вида продукции производится более качественно. Отрицательными сторонами данного метода является его сложность и затратность.

Для современной макро- и микроэкономики необходимы более совершенствованные методы управления, основанные на концепции снижения затрат. Система « Таргет-костинг», появившаяся в Японии в 1960 –х годах и является такой инновацией.

Первым же, кто сформулировал современное понятие «таргет-костинг» был Т. Хиромото, опубликовавший в 1988 г. одну из самых цитируемых в последующие годы статей, посвященных достижениям японского управленческого учета. До него термин «таргет-костинг» в англоязычных деловых и профессиональных изданиях не употреблялся. Тем не менее, американцы приписывают первенство разработки данного метода Л. Майлзу, управляющему североамериканской компанией General Electric. Применяемая им в 1947 г. система управления целевыми затратами (target cost management) является отдаленной версией современной концепции таргет-костинг. В основе концепции «таргет-костинг» заложены планирование и снижение затрат на производство новой продукции. Основной формулой таргет - костинга является определение себестоимости продукции, которая исчисляется как разность между ценой и прибылью. Зарубежные ученые-экономисты восхваляют таргет - костинг за его простую формулу расчета, отсутствие калькулирования затрат, снижение трудоемкости расчета. При этом в России эта концепция до сих пор не получила широкого распространения [57].

Как часть «Таргет-костинга», реализуемого на этапе проектирования нового продукта, может выступать система методов управления затратами «Кайзен-костинг», также направленная на достижение целевой себестоимости, но уже на этапе производства. Данная система основана на непрерывности оперативного контроля над уровнем затрат.

Кроме того, «кайзен - костинг» предполагает более широкую сферу применения, нежели традиционное управление затратами, направленное на формирование нормативных показателей затрат, анализ расхождений и принятие корректирующих мер. В основе «кайзен - костинг» лежит японская философия «кайдзен» (что в переводе с японского означает «улучшение, усовершенствование маленькими шагами) и понятие «бережливого производства».

Цель применения данной системы учета затрат сводится к стремлению устранить все виды потерь. Главная задача «кайзен - костинг» — не поддержание производства в стабильном состоянии в соответствии со стандартами, а постоянное усовершенствование ключевых процессов за счет исключительно внутренних резервов таким образом, чтобы издержки на них непрерывно снижались. Кайзен - костинг позволяет организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства в новые продукты, координировать действия множества людей, вовлечённых в производственный процесс, и совместными усилиями добиваться достижения поставленных целей. Таким образом, «кайзен - костинг» позволяет организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства, координировать действия множества людей, вовлечённых в производственный процесс, и совместными усилиями добиваться достижения поставленных целей [57, с.8].

В современных условиях хозяйствования применение предприятиями метода таргет-костинг является более перспективным и выгодным, поскольку данный метод совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Так же, в данном методе происходит переплетение маркетингового и аналитического учета, поддерживается стратегия снижения затрат на стадии проектирования продукта, в целом метод является стратегическим, а не сугубо операционным, инструментом, помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость.

Обобщая информацию о «Таргет-костинге» и «Кайзен-костинге» можно сказать, что предприятия, применяющие данные системы управления затратами, имеют преимущества в условиях жесткой конкуренции, однако существенно зависят от человеческого фактора.

Кроме выше приведенных систем управления, хозяйствующими субъектами применяется такой высокоэффективный метод, как функционально-стоимостной анализ (ФСА).

В процессе управления затратами предприятиями нередко используется ФСА. Этот метод основан на сохранении качественных показателей и показателей назначения продукции, путем повышения эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, параллельно минимизируя затраты на производство и выпуск продукции.

Например, для целей экономического обоснования затрат по функциям объекта в рамках данного метода может проводиться анализ затрат на основе потребительской стоимости определенного вида продукции.

По нашему мнению, данный метод является наиболее экономически эффективным, так как в результате его применения, предприятие сможет достигнуть главной цели своей деятельности, а именно добиться сокращения затрат до их функционально необходимых размеров, одновременно повысив качество и потребительские свойства продукции.

Рассмотрев почти все многообразие методов учета затрат, можно сказать, что современные предприятия имеют возможность достижения целей стратегического управленческого учета, применяя либо одну из систем управления, либо модель управления, сформировавшуюся в результате интеграции двух и более методов. При этом выбор должен быть обоснованным.

Доктор экономических наук, профессор А.А.Голованов [29, с.39] предлагает предприятиям АПК выбрать один из вариантов отражения затрат: первый – традиционный учёт затрат в калькуляционном разрезе; второй – учёт затрат по экономическим элементам с последующим их переносом на счета традиционного производственно – калькуляционного учёта; третий – разделение затрат в учёте на производственные и периодические с предварительным их отражением по экономическим элементам или без такого отражения. Автор считает, что следует систематизировать затраты, чтобы минимизировать количество статей, можно было бы упростить методику расчета затрат, их распределения на отдельные виды сельскохозяйственной продукции и в то же время получать необходимую информацию для управления себестоимостью.

Многие авторы отмечают, что внедрение элементов системы «директ-костинг» в сельском хозяйстве позволяет рассчитывать критическую точку безубыточности, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от размера посевных площадей, численности поголовья или мощности промышленных предприятий, величину влияния загрузки производственных мощностей (например, наполненности скотомест в животноводстве) на общую сумму затрат и себестоимость единицы продукции. Информация полученная в этой системе, позволяет решать задачи типа: производить ли конкретный вид продукции и если да, то в каком объёме, «покупать» или организовать собственное производство некоторых видов материалов (семена, корма), «продавать» ли готовую продукцию в виде сырья для промышленных предприятий, или осуществлять её глубокую переработку, «использовать различные варианты цен», упростить планирование, учёт и контроль резервов работы подразделений [48, с.25 ].

Л.И. Хоружий [25, с.135] в своей работе описывает различные способы учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса характером производимой продукции (работ, услуг), её составом, способом обработки.

По объектам учёта различают попроцессный, попередельный и позаказный методы учёта.

Попроцесный метод, как правило, используется в массовом производстве, куда можно отнести отрасли растениеводства и животноводства, а также некоторые отрасли переработки сельскохозяйственного сырья. Так, в растениеводстве объектом учёта является процесс выращивания отдельных культур, а в животноводстве – процесс содержания определённого вида и группы животных.

Попередельный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случает затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном варианте ограничиваются учётом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учёта движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учёта затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При полуфабрикатном варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции [25, c.283].

Позаказный метод учёта затрат используется при изготовлении уникального изделия либо по специальному заказу. Объектом учета и калькуляции в данном случае является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его выполнения. До этого все затраты считаются незавершённым производством [19, с. 351].

Под заказом понимается изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учёта затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счёт с указанием шифра заказа. Учёт прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учёту выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершённым производством вплоть до окончания заказа. Отчётную калькуляцию составляют только после выполнения заказа.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учётом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, то есть допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершённого производства. К недостаткам данного метода следует отнести отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершённого производства [25, с.282].

В зависимости от оперативности учёта и контроля затрат различают методы учёта фактических затрат и учёта нормативных затрат. Оба метода направлены на выявление и отражение фактической себестоимости продукции, но первый — путём непосредственного учёта затрат, а второй — через отклонения от норм.

Учёт фактических затрат — это метод последовательного накапливания информации о фактически произведённых издержках без отражения в учёте данных о величине их по действующим нормам. Почти все сельскохозяйственные организации так и поступают.

Таким образом, можно сделать вывод, что российским предприятиям следует, помимо финансового, вести и управленческий учет для внутренних целей планирования и контроля над расходованием средств, а также осуществлять деление затрат на постоянные и переменные. Это довольно сложно, ведь лишь некоторые затраты являются чисто постоянными или чисто переменными, однако каждое предприятие должно самостоятельно разделить свои затраты на эти две группы, так же как и, в идеале, в случае выбора базы для распределения накладных расходов. И все же осуществлять управление затратами на предприятии должны менеджеры очень высокой квалификации, ведь даже самая совершенная система учета затрат не способна улучшить деятельности предприятия, весь экономический эффект достигается за счет принятых на ее основе управленческих решений. А для повышения качества этих решений предприятия должны постоянно совершенствовать свою систему управления затратами.

* 1. **Объекты управленческого учета затрат на производство и**

**калькуляции себестоимости продукции**

Одной из важнейших задач управленческого учёта является калькулирования себестоимости продукции или управление процессом формирования себестоимости продукции. Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на её производство и реализацию.

В условиях перехода к рыночной экономике роль и значение себестоимости продукции для предприятия резко возрастают. С экономических и социальных позиций значение снижения себестоимости продукции для предприятия заключается в следующем: в увеличении прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, а следовательно, в появлении возможности не только в простом, но и расширенном воспроизводстве; в появлении большей возможности для материального стимулирования работников и решения многих социальных проблем коллектива предприятия; в улучшении финансового состояния предприятия и снижении степени риска банкротства; в возможности снижения продажной цены на свою продукцию, что позволяет в значительной мере повысить конкурентоспособность продукции и увеличить объем продаж; в снижении себестоимости продукции в акционерных обществах, что является хорошей предпосылкой для выплаты дивидендов и повышения их ставки.

Из всего сказанного вытекает очень важный вывод, что проблема снижения себестоимости продукции всегда должна быть в центре внимания на предприятиях.

Для управления хозяйственными процессами требуется строгий подсчет всех затрат. При этом нужно установить не только величину каждого вида затрат, но и их общую сумму, относящуюся к конкретному объекту, то есть исчислить себестоимость учитываемых объектов. Это достигается применением в учёте такого способа, как калькуляция.

Калькуляцию в первичном значении понимали как комплекс затрат, а калькулирование - как процесс их исчисления. В энциклопедических изданиях калькулирование определяется как исчисление себестоимости продукции по установленной номенклатуре затрат [23, с.449; 34, с.462].

 В русском языке слово « калькуляция» появилось во второй половине XIX века. Подходы к исчислению себестоимости широко рассматривались в литературе, в том числе дореволюционной. Для работ начала XX столетия характерен учет в себестоимости всех расходов, возникающих в производственном процессе и при реализации продукции [46; 221].

В экономической литературе даются различные определения калькуляции. И.Н. Белый рассматривает калькуляцию как неотъемлемую часть более общего понятия – калькулирования – системы экономических расчетов по исчислению себестоимости продукции [17, с.8]., В.П. Астахов [12, с.190] и другие авторы характеризуют калькуляцию как способ или процесс исчисления себестоимости единицы продукции. В.Ф.Палий определяет калькуляцию как результат калькулирования [49, с.141]. А.А.Баширова считает, что калькулирование – это экономическая система познания величины себестоимости, ее слагаемых и технико-экономических условий формирования [14, с.52].

Р.А. Алборов [11, с. 32] в своей работе пишет, что при определении сущности и необходимости калькуляции необходимо учитывать ее взаимосвязь с процессами, процедурами производственного учета.

Некоторые авторы калькуляцию рассматривают лишь как способ исчисления себестоимости единицы продукции.

По мнению Алборова Р.А., такое определение калькуляции не совсем точно и полно характеризует ее сущность: во-первых, на практике исчисляют себестоимость не только единицы продукции, но и отдельного ее сорта, а также всего объема произведенной продукции; во-вторых, исчисляется себестоимость не только готовой продукции, но и покупных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг; в-третьих, калькуляция себестоимости предполагает экономическую группировку затрат по однородным статьям, а также по отношению к объему производства в управленческом учете и по другим признакам.

В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Калькуляция, позволяющая определить фактическую себестоимость объектов, составляет основу их денежной оценки [13, с.36].

Кондраков Н.П. [33, с.29] в своей работе выделяет плановую, сметную, нормативную и отчётную, или фактическую калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период. Составляют их исходя из прогрессивных норм сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются сметные калькуляции, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчётов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат(текущих норм затрат).Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы. В условиях инфляции и роста цен на сырье, материалы, топливо текущие нормы затрат в начале года, как правило ниже средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года наоборот выше. Именно поэтому нормативная себестоимость продукции, в начале года, как правило, ниже плановой, а в конце года - выше.

Отчётные, или фактические, калькуляции составляют по данным бухгалтерского учёта о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведённой продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы [24, с. 280].

Такие авторы как, Гусева Т.М. , Шеина Т.Н., Нурмухамедова Х.Ш., по объёму затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляцию производственной и полной себестоимости. В калькуляциях производственной себестоимости отражаются затраты, возникшие в сфере производства. Калькуляции полной себестоимости отличаются от калькуляций производственной себестоимости на величину затрат, связанных с продажей продукции [30, с. 379].

В зависимости от того какие затраты включались продукции, в отечественной экономической литературе ранее выделялись следующие её виды:

- цеховая – включала прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризовала затраты цеха на изготовление продукции;

- производственная – состояла из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствовала о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;

- полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрировал общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречил Международным стандартам финансовой отчётности [3], в соответствии с которым в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости и общехозяйственных расходов [15, с.103].

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчётов себестоимости отдельных видов продукции. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, то есть на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Учёт производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции.

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений, затраты, связанные с производством продукции, а также для формирования финансовой отчётности, группируются по следующим элементам и статьям, соответственно, в финансовом и производственном (управленческом) учёте (табл. 1.3) [37].

**Таблица 1.3** - **Номенклатура элементов и калькуляционных статей**  **производственных затрат в животноводстве**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  **№ п/п** | **Наименование затрат** | **Элемент затрат в финансовом учёте** | **Статьи затрат в производственном (управленческом) учёте** |
| 1 | Материальные ресурсы, используемые в производстве:* 1. Средства защиты животных
	2. Корма

- приобретённые и собственного производства прошлых лет- собственного производства текущего года.1.3 Нефтепродукты1.4 Топливо и энергия на технологические нужды1.5 Работы и услуги сторонних организаций | +------- | -++++++++ |
| 2 | Оплата труда:- основных- дополнительных- натуральная- другие выплаты | +---- | +++++ |
| 3 | Отчисления на социальные нужды | + | + |
| 4 | Содержание основных средств, в том числе:- амортизация- ремонт и техническое обслуживание основных средств | +-- | +++ |
| 5 | Работы и услуги вспомогательных производств | + | + |
| 6 | Налоги, сборы и другие платежи | + | + |
| 7 | Прочие затрты | + | + |
| 8 | Потери от падежа животных | + | + |
| 9 | Общепроизводственные расходы | + | + |
| 10 | Общехозяйственные расходы | + | + |

Важным методологическим моментом при калькуляции себестоимости является определение и выбор объекта калькуляции. В экономической литературе объект калькуляции авторами работ определяется: как виды продукции, которые указаны в годовом отчете [27, с.13-16]; исходя из необходимости контроля за издержками производства; как изделия или вид продукции [36; 254]; как продукция определенной потребительской стоимости [22, с.52] и т.д.

К объектам калькулирования относят отдельные изделия или группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется в процессе учёта производственных затрат.

Для каждого объекта необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют в основном натуральные и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов. Калькуляционные единицы могут не совпадать с учётной натуральной единицей. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчётных калькуляций [16, с.277].

Единица измерения калькуляционного объекта представляет собой калькуляционную единицу. Н.Г. Сапожникова [20,с.64] в своём учебнике выделяет следующие калькуляционные единицы:

- натуральные единицы – штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, кубические метры, литры и др.;

- условно-натуральные единицы – тонна чугуна определённого вида, кубический метр железобетонных изделий, 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определённого вида и др.;

- условные единицы – спирт 100-ной крепости, минеральные удобрения в пересчёте на % действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;

- стоимостные единицы – 1000 руб. запасных частей, инструментов и др.;

- единицы работ – одна тонна перевезённого груза;

- единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час;

- эксплуатационные единицы – мощность, производительность, параметры продукции и др.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [7], для организации аналитического учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции скотоводства в сельскохозяйственных организациях выделяют следующие объекты учёта затрат и калькуляции себестоимости продукции (табл.1.4).

Таблица 1.4- Объекты учёта затрат и исчисления себестоимости продукции в молочном скотоводстве

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объект учёта производственных затрат | Объекты калькуляции | Калькуляционные единицы |
| 1. Основное стадо молочного скота (коровы и быки - производители) | Приплод | 1 голова |
| Молоко | 1 центнер |
| 2. Животные на выращивании и откорме (тёлки и бычки всех возрастов, коровы, быки - производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы - кормильцы) | Прирост живой массы | 1 центнер |
| Живая масса | 1 центнер |

Объекты учёта затрат и объекты калькулирования взаимосвязаны и в разных организациях могут быть одинаковыми. Если объекты учёта затрат и объекты калькулирования не совпадают или совпадают не полностью, нужно определить порядок аналитического учёта производственных затрат. Установленные объекты учёта затрат и объекты калькулирования определяют методы распределения затрат при расчёте себестоимости. При совпадении объектов учёта и объектов калькулирования все затраты являются прямыми и включаются в себестоимость отдельных видов продукции на основании первичных документов. При несовпадении объектов учёта и объектов калькулирования затраты на производство, собранные по объектам учёта, необходимо распределять по объектам калькулирования полностью или частично косвенным путём, что влияет на достоверность калькуляций [14, с.440].

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учёт производственных издержек. Он первичен по отношению к калькулированию.

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется исходя из особенностей его отдельных отраслей. В животноводстве получают несколько видов продукции, один из которых является основным, другие - побочным.

Если то или иное производство даёт несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряжённой. К побочной продукции относится продукция, получаемая одновременно с основной, то есть продукция, сопутствующая выпуску основной продукции.

В настоящее время объектами исчисления себестоимости продукции в молочном скотоводстве является молоко, приплод, прирост живой массы и живая масса. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряжённой продукции, например в молочном скотоводстве - молоко и приплод. Поэтому объекты учёта затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают, и важное значение имеет их распределение между сопряжёнными видами продукции [13].

Производственный учёт, будучи частью бухгалтерского учёта, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учёта такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь на базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учёта, возможно калькулирование [15, с.105].

Вахрушина М.А. [21, с.64] в своей работе условно выделяет три этапа калькулирования себестоимости продукции. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем - себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

Проблемным и важным вопросом до настоящего времени в процессе калькулирования себестоимости продукции является наиболее точное распределение затрат между несколькими видами продукции (основной, сопряженной, побочной), полученных с одного объекта производства. Для распределения затрат между видами продукции комплексного производства отечественные авторы работ предлагали различные методы [24, с.48-56].

Для распределения затрат на совместно производимые продукты в развитых западных рыночных странах используют также целый ряд способов: пропорционально рыночной стоимости в точке разделения производственных затрат; чистой стоимости реализации; окончательной цены продажи; показателей в натуральном выражении; условной себестоимости; валовой прибыли; химических свойств; энергетического потенциала; альтернативной стоимости; метода произвольных математических процедур; метода оценочного распределения [50, с.58] .

На Западе методы, выбираемые для определения себестоимости совместно производимых продуктов, используются с учетом потребностей информации, реальных производственных условий компаний и с целью управления издержками. В отечественной же практике методы калькулирования себестоимости выбирают только с одной целью – наиболее точного исчисления себестоимости продукции. Точность исчисления себестоимости продукции является в любом случае актуальной задачей учетного процесса [15, с.239].

 Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершённого производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции [24, с.280].

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость всей продукции, её отдельных видов и единиц отдельных видов.

Сельскохозяйственное производство, в том числе животноводство, от­личается производством различных видов продукции, для него характерно на­личие общих затрат, которые необходимо распределять между несколькими видами продукции (основной, сопряженной, побочной), полученными в резуль­тате выращивания одной сельскохозяйственной культуры.

В связи с этой осо­бенностью в литературе по бухгалтерскому учету авторами предлагаются раз­личные способы (методы) распределения общих затрат. Так, В.К Радостовец [51, с.44] считает что распределение затрат между видами продукции осуществляется по одному из следующих способов: исключение из общей суммы затрат стоимости по­бочной продукции по установленным ценам; применение коэффициентов; распределение общей суммы затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции в оценке по закупочным ценам.

А.Я. Важов [26, с.79] выделяет такие методы, как метод прямого счета, метод распределения затрат по коэф­фициентам, метод распределения затрат по действующим реализационным це­нам, метод исключения затрат в оценке по твердым ценам; метод распределе­ния затрат по кормовому достоинству. При этом предпочтение он отдает мето­ду прямого счета.

В.Г.Линник [38, с.48-56] считает, что распределение следует осуществлять по одному из следующих методов: простой метод; метод исклю­чения стоимости побочной продукции; коэффициентный метод; пропорцио­нальный метод; комбинированный метод; метод исключения себестоимости продукции в разрезе статей затрат.

Способ прямого счета: деление учтённых по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпущенной продукции. Применяется в тех производствах где выпускается один вид продукции. Этот метод применяют, как правило, при попроцессном методе учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Способ суммирования затрат: себестоимость единицы продукции определяют суммированием затрат по отдельным стадиям процесса её производства или отдельным частям изделия.

 Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство: себестоимость основной продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, оцениваемой по установленным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат: распределение затрат на производство между видами продукции пропорционально какому-либо базису (объёму производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, стоимости произведённой продукции по ценам продажи и т.п.).

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции [28, с.629].

Наиболее популярным методом исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства является методика, предусмотренная в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»[6], утверждённых приказом Министерством Сельского Хозяйства РФ от 6.06.2003 № 792: из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из фактических затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% - на приплод, с учётом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на её общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода. Такую методику научно обоснованной признать трудно, так как в указанном соотношении могут распределяться только затраты на корма, а не все разнородные затраты.

 В связи с этим И.Н.Белый [17, с.163-165] предложил постоянный порядок распределения затрат между сопряженной продукцией, а в качестве базы для распределения каждой отдельной статьи - нормативные коэффициенты расхода кормов, уровень затрат на оплату труда в разные периоды производства, пропорции продолжительности лактационного и сухостойного периодов производства для распределения других статей затрат.

Данная методика является более обоснованной, чем ныне действующая, но все же предусматривает очень много условностей, а поэтому от погрешностей при исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства избавиться практически невозможно. Кроме того, данная методика является слишком трудоемкой, требующей произвольных группировок, расчетов и дополнительных распределительных процедур [31, с.253].

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчётности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия, таких ситуаций, как:

 - целесообразность дальнейшего выпуска продукции;

 - установление оптимальной цены на продукцию;

 - оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;

 - оценка качества работы управленческого персонала.

 Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости [15, с.106].

Таким образом, производственный учёт и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

**2 ОЦЕНКА ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В УДМУРТСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

**2.1 Организационно – экономическая и правовая**

**характеристика СПК Колхоз «Завет Ильича»**

Сельскохозяйственный производственный кооператив Колхоз " Завет Ильича" расположен в восточной части Кизнерского района в 40 км от районного центра села Кизнер и 150 км от республиканского центра г. Ижевска. Местонахождение кооператива: 427703, Россия, Удмуртская Республика, Кизнерский район, д.Старый Кармыж, ул.Южная, д.6.

СПК Колхоз «Завет Ильича» создан в соответствии с ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» [2] по решению общего собрания граждан, объединившихся на добровольной основе с целью осуществления совместной производственной и иной хозяйственной деятельности основанной на объединении их имущественных паевых взносов для удовлетворения материальных и иных потребностей.

Основу имущества кооператива составляет его паевой фонд, разделенный на паи его участников и составляющий минимальную гарантию интересов его возможных кредиторов. Пай члена кооператива, как и доля участника общества или товарищества, представляет собой право требования, распространяющееся на все имущество кооператива, а не только на паевой фонд.

 Паевой фонд формируется за счет паевых взносов членов кооператива в течение первого года его деятельности. При этом к моменту регистрации производственного кооператива каждый участник обязан оплатить не менее 10% паевого взноса, определенного уставом кооператива. Закон не содержит специальных требований к размеру паевого фонда кооператива.

В качестве паевого взноса может быть принято любое имущество, в том числе имущественные права (если иное не установлено уставом кооператива).

Паевой фонд производственного кооператива может быть увеличен по решению его общего собрания либо путем увеличения размера паев (за счет части доходов кооператива), либо путем внесения его членами "дополнительных паев" (п. 10 ст. 35 Закона о сельскохозяйственной кооперации). Он должен быть уменьшен в случае, если по окончании второго и каждого последующего года стоимость чистых активов производственного кооператива окажется меньше стоимости его паевого фонда (п. 4 ст. 10 Закона о производственных кооперативах). Об уменьшении паевого фонда должны быть проинформированы кредиторы кооператива, которые вправе в этом случае потребовать досрочного исполнения или прекращения соответствующих обязательств кооператива.

Кооператив отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством и Уставом. Кооператив не отвечает по обязательствам своих членов за исключением случаев, предусмотренных ФЗ РФ « О сельскохозяйственной кооперации». Члены кооператива несут субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива в пределах 5 % своего пая. Взыскание по личным долгам не может быть обращено на неделимый фонд Кооператива и его земельные участки.

Член Кооператива не полностью внесший в установленные сроки свои паевые взносы, несет солидарную ответственность по обязательствам Кооператива в пределах неоплаченной части стоимости их паевых взносов.

Кооператив в своей деятельности руководствуется Уставом, законодательством Российской Федерации и Удмуртской Республики, Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации» и иными обязательными для исполнения актами законодательных и исполнительных органов власти.

Главным документом СПК Колхоз «Завет Ильича» является документ о регистрации: устав, протокол организационного собрания, заявление о регистрации. Органы управления: общее собрание членов, правление (председатель). Ассоциированные члены имеют право голоса лишь в отдельных случаях. Каждый член кооператива имеет один голос.

Прибыль распределяемая между участками, делится на две части: дивиденды, выплачиваемые пропорционально взносам ассоциированных членов и дополнительным паям членов; кооперативные выплаты, выдаваемые членам пропорционально трудовому участию. При выходе из СПК участник вправе: получить стоимость своего паевого взноса, передать его часть или весь другому участнику (с согласия остальных участников).

Управление кооперативом осуществляют общее собрание членов кооператива правление кооператива и (или) председатель кооператива. Общее собрание членов кооператива является высшим органом управления кооперативом и полномочно решать любые вопросы, касающиеся деятельности кооператива, в том числе отменять или подтверждать решения правления и (или) председателя кооператива.

Структура правления СПК Колхоз «Завет Ильича» имеет четко выраженный характер и командный тип управления, позволяющий ставить и решать поставленные задачи с максимальной эффективностью. Линейно-функциональная структура позволяет устранить недостатки как функционального, так и линейного типов управления. При данной структуре назначение функциональных служб заключается в подготовке для линейных руководителей данных, чтобы те в свою очередь могли принять компетентное управленческое или производственное решение.

При сложившейся структуре управления всю полноту власти берет на себя линейный руководитель (председатель). При разработке конкретных вопросов и подготовке управленческих решений ему помогают главные специалисты хозяйства, находящиеся между собой в функциональном подчинении, а по отношению к председателю в линейном подчинении.

Решающее влияние на формирование структуры управления оказывает структура производства, в которой выделяют две составляющие: производственную и организационную структуры (Приложения Д, Е).

Под производственной структурой понимают количественный состав и пропорции в главных, дополнительных и вспомогательных отраслях предприятий и формы взаимосвязи на каждой ступени организации производства.

Под организационной структурой понимают совокупность подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производств. Организационное устройство предприятия оказывает решающее влияние на число ступеней в управлении, характер взаимоотношений общехозяйственных и нижестоящих звеньев.

Регламентация функций управления в СПК «Заветы Ильича» осуществляется в разработке двух видов нормативно-правовых документов: Положений о подразделениях аппарата управления и должностных инструкций персонала. Положение о подразделениях, представляет собой документ, который регламентирует структурное подразделение и порядок его работы. Положение состоит из разделов: общая часть, функции подразделения (правовая функция и ответственность).

Должностные инструкции разрабатываются инспектором по кадрам с обязательным согласованием с юрисконсультом предприятия и последующим утверждением руководителем предприятия. Они разрабатываются на все включенные в штатное расписание должности и объявляются сотруднику под расписку при заключении трудового договора.

В практической деятельности руководители и специалисты постоянно сталкиваются с необходимостью принимать различного рода решения. Основанием для принятия управленческого решения служат различные производственные ситуации, изменения внешних и внутренних условий производства. Важнейшие требования к управленческому решению – это всесторонняя обоснованность; правомерность; необходимая полнота и целостность содержания; современность принятия и доведение до исполнителей.

Об успешной производственной деятельности любого хозяйства можно судить по результатам производственно-финансовой деятельности. Основными показателями, характеризующими результативность хозяйственной деятельности, является себестоимость продукции, прибыль и рентабельность предприятия.

Основные показатели деятельности СПК Колхоз "Завет Ильича" представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности хозяйства

| **Показатель** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **Темпы роста, %** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. Произведено продукции, ц:
 |  |  |  |  |
|  Молоко | 11753 | 13968 | 12990 | 111 |
|  прирост живой массы КРС | 584 | 656 | 745 | 128 |
|  Зерно | 17560 | 13350 | 18532 | 106 |
| 1. Площадь сельскохозяйственных угодий, га
 | 4220 | 4220 | 4220 | 100 |
| в т. ч пашни  | 3400 | 3400 | 3400 | 100 |
| Посевов | 3300 | 3300 | 3300 | 100 |
| 1. Урожайность с 1 га, ц
 |  |  |  |  |
| Зерна | 11,7 | 10,9 | 11,7 | 100 |
| 1. Среднегодовое поголовье скота, усл. гол.

в том числе коров | 671370 | 754370 | 731370 | 109100 |
| 1. Продуктивность с.-х. животных:
 |  |  |  |  |
|  среднегодовой удой молока на 1 корову, кг. | 3176 | 3775 | 3510 | 109 |
|  среднесуточный прирос живой массы КРС, г | 432 | 486 | 550 | 127 |
| 1. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.
 | 24400 | 31824 | 34540 | 142 |
|  в т.ч. с.-х. продукции | 23929 | 31267 | 34103 | 142 |
| 1. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.
 | 25391 | 29605 | 32840 | 129 |
|  в т.ч. с.-х. продукции | 24920 | 28616 | 32080 | 129 |
| 1. Прибыль (убыток) от продажи

(+,-), тыс. руб. | (991) | 2219 | 1700 | - |
| 1. Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.
 | 920 | 2802 | 3244 | 353 |
|  10. Чистая прибыль (убыток) , тыс. руб. | 920 | 2802 | 3244 | 353 |

Анализируя данные таблицы 2.1 можно сказать что, в 2016г. по сравнению с 2014г. производство молока резко возросло на 11%, производство зерна также увеличилось, но на 6 % , это говорит о том, что предприятие стало больше специализироваться на производстве продукции животноводства. Так как производство молока увеличилось, следовательно среднегодовой надой молока на 1 гол. также вырос на 9%. Площадь сельскохозяйственных угодий на протяжении трех лет остается неизменной. Урожайность с 1 га 1ц зерна не изменилась. Выручка от продажи продукции выросла на 42% , себестоимость продукции также увеличилась на 29 %, что говорит о положительной динамике деятельности организации.

Положительным моментом также является то, что в 2016 году чистая прибыль выросла на 253 %

Показатели эффективности использования материальных, трудовых, земельных ресурсов и капитала организации представлены в таблице 2.2.

**Таблица 2.2** **- Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **2016г. в % к 2014г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |
| 1. Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс. руб. | 34116,5 | 34409,5 | 34856 | 102,17 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб. | 8,08 | 8,15 | 8,26 | 102,23 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб. | 362,94 | 464,99 | 425,07 | 117,12 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 1,4 | 1,08 | 1,01 | 72,14 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 0,71 | 0,93 | 0,99 | 139,44 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 2,7 | 8,14 | 9,31 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час. в т.ч. в растениеводстве в животноводстве в других производствах | 139218 | 148614 | 158614 | 115.3893.4877.78 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб., в т.ч. в растениеводстве в животноводстве в других производствах | 8,57245,995,01 | 15,64406,897,53 | 35,38380,515,33 | 412,84154,69106,39 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 7380 | 8608 | 8613 | 116,71 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 3,31 | 3,70 | 4,01 | 121,15 |
| В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов |
| 11. Произведено цмолока на 100 га с.-х. угодийзерна на 100 га пашни и др. | 278,51516,47 | 331392,65 | 307,82545,06 | 110,52105,54 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов |
| 12. Материалоотдача, руб. | 0,81 | 0,95 | 1,02 | 125,93 |
| 13. Материалоемкость, руб. | 1,23 | 1,05 | 0,98 | 79,67 |
| 14. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,03 | 0,08 | 0,1 | 333,33 |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 1,04 | 0,93 | 0,95 | 91,35 |
| **Продолжение таблицы 2.2** |
| Д. Показатели эффективности использования капитала |
| 16. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 1,72 | 5,14 | 5,83 | - |
| 17. Рентабельность собственного капитала, % | 2,63 | 7,42 | 7,91 | - |
| 18. Рентабельность внеоборотных активов, % | 2,68 | 8,12 | 9,22 | - |
| 19. Рентабельность оборотных активов, % | 4,76 | 13,99 | 15,88 | - |

Анализируя показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств можно сказать что, оснащенность предприятия основными средствами в 2016 году увеличилась на 2,17%. Анализируя такой показатель как фондовооруженность, можно сказать, что на 1 чел. приходится 362,94 тыс.руб. ОПФ в 2014г., к 2016 г. данный показатель увеличился на 17,12 % и составляет 425,07 тыс.руб. ОПФ на 1 чел. . Значения фондообеспеченности рассчитанное на 1 га с/х угодий , на 1 га пашни и на 1 га посевов в 2016 г. по сравнению с 2014 г. увеличились на 2,23 %. Данный показатель увеличился за счет того что, среднегодовая стоимость также увеличилась на 2,17% или на 739,5 тыс.руб. Фондоотдача в отчетном периоде увеличилась на 39,44%. Это положительная тенденция, поскольку рост фондоотдачи позволяет увеличивать выпуск продукции без дополнительных затрат. За отчетный период показатель фондоемкости снизился на 27,86%. Это тоже положительная тенденция, т.к. снижение фондоемкости способствует росту выпуска продукции. Так как фондоотдача в отчетном году повысилась, а фондоемкость снизилась, то это свидетельствует о более эффективном использовании ОС.

Производительность труда в животноводстве и в растениеводстве значительно увеличилась, это произошло за счет снижения численности работников и увеличения выпуска продукции. Фонд оплаты труда увеличился на 16,71%, выручка на 1 руб. оплаты труда увеличилась на 21,15%, за счет того что выручка растет более быстрыми темпами, чем фонд оплаты труда.

Производство молока на 100 га. с.-х. угодий в 2016г. по сравнению с 2014г. увеличилось на 10,52%. Производство зерна на 100 га пашни увеличилось на 5,54 %. Темпы роста производства молока в 2 раза выше темпов роста производства зерна, это произошло за счет того что организация стала больше специализироваться на выпуске продукции животноводства, а именно на производстве молока.

Материалоотдача в отчетном периоде по сравнению с 2014 годом увеличилась, на 1 руб. материальных затрат производится продукции на 1,02 коп. Такой показатель как материалоемкость в отчетном периоде в сравнении с 2014 годом уменьшился, на 1 руб. произведенной продукции было потрачено 0,98 коп. материальных затрат. Еще одним из показателей эффективности использования материальных ресурсов является прибыль на 1 руб. материальных затрат. Данный показатель в отчетном периоде по отношению к 2014 году увеличился на 233,33 %, что говорит о положительной работе предприятия, такой рост произошел за счет увеличения объема выпуска продукции. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции в отчетном периоде сократились на 8,65%. В 2014 году на 1 руб. выручки от продажи продукции приходилось 1,04 руб. затрат, в 2016 году – 0,95 руб.

Рентабельность совокупного капитала показывает что, 1 руб. совокупного капитала обеспечивает получение прибыли в размере 2 коп. в 2014 году и 6 коп. в 2016 году. Рентабельность собственного капитала показывает что, 8 коп. чистой прибыли заработала каждая единица, вложенная собственниками организации в 2016 году. Рентабельность оборотного капитала показывает что, 9 коп. прибыли организация получает с каждого рубля, вложенного в оборотные активы. Рентабельность внеоборотных активов означает что, 1 руб. стоимости внеоборотных активов, приносит прибыль в размере 16 коп.

В условиях рыночных отношений у экономических субъектов могут возникать финансовые трудности, связанные с погашением в договорные сроки полученных банковских кредитов, займов другим организациям и других обязательств. Поэтому возникает необходимость в анализе ликвидности баланса экономического субъекта с целью оценки его кредитоспособности и платежеспособности. Показатели ликвидности представляют интерес не только для руководства предприятия, но и для внешних субъектов анализа: коэффициент абсолютной ликвидности – для поставщиков сырья и материалов, коэффициент быстрой ликвидности – для банков, коэффициент текущей ликвидности – для инвесторов. Показателем, в котором проявляется финансовое состояние, выступает платежеспособность организации, под которой подразумевается ее способность вовремя удовлетворить платежные требования поставщиков в соответствии с хозяйственными договорами, возвращать кредиты, производить оплату труда персонала, вносить в бюджеты и во внебюджетные фонды.

Рассмотрим показатели ликвидности и платежеспособности на примере

таблицы 2.3.

Таблица 2.3 - Показатели ликвидности и платежеспособности предприятия

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016г в % к 2014г.** |
| 1.Денежные средства, тыс. руб. | 14 | 6 | 19 | 135,71 |
| 2. Краткосрочные финансовые вложения (за исключением собственных акций, выкупленных у акционеров), тыс. руб. | - | - | - | - |
| 3. Дебиторская задолженность (за исключением задолженности участников по взносам в уставный капитал), тыс. руб. | 1290 | 1045 | 931 | 72,17 |
| 4. Прочие оборотные активы, тыс. руб. | - | - | - | - |
| 5. Материальные запасы, тыс. руб. | 18010 | 18977 | 19476 | 108,14 |
| 6. Высоколиквидные активы, тыс. руб. /стр.1 + стр.2/ | 14 | 6 | 19 | 135,71 |
| 7. Легкореализуемые активы, тыс. руб. /стр.6 + стр.3/ | 1304 | 1051 | 950 | 72,85 |
| 8. Всего текущих активов, тыс. руб. /стр.7 + стр.4 + стр.5/ | 19314 | 20028 | 20426 | 105,76 |
| 9. Краткосрочные кредиты и займы, тыс. руб. | - | - | - | - |
| 10. Кредиторская задолженность, тыс. руб. | 10399 | 10102 | 7778 | 74,8 |
| 11. Задолженность участникам по выплате доходов, тыс. руб. | - | - | - | - |
| 12. Прочие краткосрочные обязательства, тыс. руб. | - | - | - | - |
| 13. Всего краткосрочных обязательств, тыс. руб. /стр.9 + стр.10 + стр.11 + стр.12/ | 10399 | 10102 | 7778 | 74,8 |
| 14. Собственный капитал, тыс. руб. | 34965 | 37767 | 41011 | 117,29 |
| 15. Долгосрочные кредиты и займы, тыс.руб. | 5252 | 5151 | 3544 | 67,48 |
| Продолжение таблицы 2.3 |
| 16. Коэффициент текущей ликвидности /стр.8 : стр.13/ | 1,86 | 1,98 | 2,63 | 141,4 |
| 17. Коэффициент срочной ликвидности /стр.7 : стр.13/ | 0,13 | 0,11 | 0,12 | 92,31 |
| 18. Коэффициент абсолютной ликвидности /стр.6 : стр.13/ | 0,001 | 0,001 | 0,002 | 200 |
| 19. Коэффициент общей платежеспособности /стр.14:(стр.9+стр.10+стр.12+стр.15)/ | 2,23 | 2,48 | 3,62 | 162,33 |

По данным таблицы 2.3, можно отметить, что коэффициенты срочной и абсолютной ликвидности не соответствуют нормативным значениям за весь анализируемый период. Коэффициент текущей ликвидности за анализируемый период находится в пределах нормативного значения, что говорит о том, что организация в полной мере обеспечено собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременности погашения срочных обязательств.

 Коэффициент срочной ликвидности показывает, какая часть краткосрочной задолженности может быть погашена за счет наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов. Оптимальное значение 0,8-1. В 2014 г. 13 % текущих обязательств покрывается за счет быстрореализуемых активов, в 2015 – 2016 г.г. лишь 11% и 12 % соответственно, текущие обязательства покрываются за счет быстрореализуемых активов. Данные значения можно рассматривать как отрицательную тенденцию.

 Так как коэффициент абсолютной ликвидности ниже нормативного значения, то это свидетельствует о том, что в случае необходимости организация не сможет погашать ежедневно живыми деньгами текущие обязательства, так как величина денежных средств покрывает лишь 0,2 % текущих обязательств (Кал 2016 = 0,002). Коэффициент общей платежеспособности за анализируемый период соответствует нормативному значению (больше 1), следовательно организация способна погасить всю внешнюю задолженность за счет собственных средств.

Рассмотрим более подробно показатели финансовой устойчивости предприятия на основании данных таблицы 2.4.

Таблица 2.4 - Показатели финансовой устойчивости

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016г. в % к 2014** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Остаточная стоимость основных средств, тыс. руб. | 34304 | 34515 | 35197 | 102,6 |
| 2. Материальные запасы, тыс. руб. | 18010 | 18977 | 19476 | 108,14 |
| 3. Производственные запасы, тыс. руб. | 31992 | 30358 | 40870 | 127,75 |
| 4. Незавершённое производство, тыс. руб. | - | - | - | - |
| 5. Дебиторская задолженность, тыс. руб. | 1290 | 1045 | 931 | 72,17 |
| 6. Оборотные активы, тыс. руб. | 19314 | 20028 | 20426 | 105,76 |
| 7. Собственные оборотные средства, тыс. руб. | 661 | 3252 | 5814 | 879,56 |
| 8. Собственный капитал, тыс. руб. | 34965 | 37767 | 41011 | 117,29 |
| 9. Заёмные и дополнительно привлеченные источники, тыс. руб. | 18653 | 16776 | 14612 | 78,34 |
| 10. Валюта баланса, тыс. руб. | 53618 | 54543 | 55623 | 103,74 |
| 11. Коэффициент автономии | 0,652 | 0,692 | 0,737 | 113,04 |
| 12. Удельный вес заёмных средств в стоимости имущества  | 0,348 | 0,308 | 0,263 | 75,57 |
| 13. Коэффициент соотношения заёмных и собственных средств  | 0,533 | 0,444 | 0,356 | 66,79 |
| 14. Удельный вес дебиторской задолженности в стоимости имущества  | 0,024 | 0,019 | 0,017 | 70,83 |
| 15. Доля дебиторской задолженности в текущих активах  | 0,067 | 0,052 | 0,046 | 68,66 |
| 16. Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными оборотными средствами  | 0,037 | 0,171 | 0,299 | 808,11 |
| 17. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами  | 0,034 | 0,162 | 0,285 | 838,24 |
| 18. Коэффициент маневренности  | 0,019 | 0,086 | 0,142 | 747,39 |
| 19. Коэффициент реальной стоимости имущества  | 0,983 | 0,981 | 0,976 | 99,29 |

Коэффициент автономии соответствует нормативу на протяжении всех трех лет. В 2014 году коэффициент автономии составил 0,652 и в 2016 году он увеличился на 0,085 и составил 0,737. Это говорит о том, что возможность организации покрыть все свои обязательства повысилась.

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств тоже находится в пределах норм и на отчетную дату составил 0,356, наблюдается снижение показателя на протяжении трех лет. Понижение значения коэффициента говорит о снижении зависимости организации от привлечения заемных средств и повышение его финансовой устойчивости.

Показатель удельного веса дебиторской задолженности в стоимости имущества за данный период соответствует установленной норме (не более 0,4). Чем выше этот показатель, тем менее мобильна структура имущества. Незначительная величина этого показателя говорит о высокой мобильности структуры имущества организации.

Коэффициент маневренности показывает, какая часть собственного капитала находится в обороте, то есть в той форме, которая позволяет свободно маневрировать этими средствами. Коэффициент должен быть достаточно высоким, чтобы обеспечить гибкость в использовании собственных средств предприятия. В нашем случае коэффициент маневренности имеет не высокие значения, это говорит о том, что предприятие лишь 14,2 % собственного капитала используется в текущей деятельности предприятия в отчетном периоде. Но динамика данного коэффициента показывает, что показатель имеет тенденцию к увеличению, к 2016 году коэффициент вырос на 647,39 %.

Из таблицы видно, что коэффициент реальной стоимости имущества снизился с 0,983 до 0,976, он превышает норму, что говорит о снижении оптимальности структуры производственных активов.

2.2 Анализ состояния молочного скотоводства в Удмуртской

Республике

В Удмуртской Республике производством молока занимаются 3 категории хозяйств: личные подсобные хозяйства населения, крестьянские (фермерские) хозяйства и сельскохозяйственные организации.

Сельскохозяйственные организации можно разделить на 3 группы. Первая группа - сильные традиционные хозяйства - это хозяйства, имеющие 400 и более голов коров. В республике их 106 или 46,6%, они производят 387,4 тыс. тонн молока или 68,5% общего объема молока сельскохозяйственных организаций Удмуртской Республики. Данные предприятия хорошо оснащены охладителями, молокопроводами, доильными установками, имеют современную технику для приготовления кормов. Качество молока стабильное, работники получают стабильную зарплату. Главной проблемой этих хозяйств являются: недостаточно высокая производительность труда; возраст работников (возраст до 30 лет составляет 6%).

 Вторая группа - крупные предприятия, современные индустриальные фермы - таких предприятий в республике 3. Их преимущества: возможность автоматизации технологических процессов; высокий уровень производительности труда. Их недостатки: низкий уровень воспроизводства стада; проблемы с обеспечением сохранности животных, продолжительность хозяйственно-полезного использования коров не превышает 2.2 отела; недостаток высококвалифицированных специалистов в области управления стадом.

Третья группа - относятся так называемые сельскохозяйственные организации малого предпринимательства. Их в республике большинство - 53,4%, они производят от общего количества молока в категории сельских 31,5% товаропроизводителей. В расчете на 1 работника фермы приходится до 6 коров. Производство не технологично. Хозяйства с трудом заготавливают корма на зимний период в нужном объеме, в основном низкого класса качества. Данная категория сравнительно «болезненно» реагирует на увеличение цен. Учитывая плюсы и минусы крупных, средних и малых форм хозяйствования наиболее приемлемым вариантом для республики является развитие средних и крупных хозяйств.

В сельскохозяйственном производстве животноводство занимает профилирующее положение, его доля в валовом объеме продукции сельского хозяйства составляет более 60 процентов. В республике развиты традиционные отрасли животноводства: скотоводство, свиноводство и птицеводство. Овцеводство, рыбоводство, коневодство, звероводство и пчеловодство в выпуске продукции сельского хозяйства занимают незначительный удельный вес.

Основной разводимой породой крупного рогатого скота является черно-пестрая, она занимает ведущее место по численности поголовья и продуктивности животных.

Проанализируем динамику основных показателей подотрасли молочного скотоводства в Удмуртской Республике, за последние десять лет цепным способом.

**Таблица 2.5** – **Динамика основных показателей динамики подотрасли молочное скотоводство в Удмуртской Республике**

|  |  |
| --- | --- |
| **Год** | **Показатели** |
| **Валовой надой молока, тыс.тонн.** | **Абсолютный прирост,****тыс.тонн** | **Темп роста, %** | **Поголовье коров, тыс.голов** | **Абсолютный прирост, тыс.голов** | **Темп роста, %** |
| 2007 | 671,4 | - | - | 167,6 | - | - |
| 2008 | 666,5 | -4,9 | 99,27 | 153,6 | -14 | 91,65 |
| 2009 | 667,2 | 0,7 | 100,11 | 148,8 | -4,8 | 96,88 |
| 2010 | 671,2 | 4 | 100,60 | 148,8 | 0 | 100 |
| 2011 | 687,4 | 16,2 | 102,41 | 149 | 0,2 | 100,13 |
| 2012 | 711,2 | 23,8 | 103,46 | 149,1 | 0,1 | 100,07 |
| 2013 | 711,7 | 0,5 | 100,07 | 147,1 | -2 | 98,66 |
| 2014 | 724,1 | 12,4 | 101,74 | 137,3 | -9,8 | 93,34 |
| 2015 | 720,6 | -3,5 | 99,52 | 133,4 | -3,9 | 97,16 |
| 2016 | 738,9 | 18,3 | 102,54 | 133,2 | -0,2 | 99,85 |

Из данных таблицы 2.5 следует, что поголовье коров за последние 10 лет сократилось на 20,53%, при этом наблюдается рост валового производства молока на 10,05%. В 2012 году наблюдается наибольший прирост валового надоя молока на 23,8 тыс.тонн по сравнению с предыдущим годом, в 2008 году наблюдается наибольший спад валового надоя молока, это связано с тем что в 2008 году значительно сократилось поголовье коров на 14 тыс.голов, по сравнению с предыдущим годом.

Рисунок 2.1 наглядно показывает, как изменяется валовой надой молока за последние 10 лет, с 2009 года наблюдается тенденция увеличения валового надоя молока, что позволяет сделать вывод о положительной динамике производства молока в Удмуртской Республике. Рисунок 2.2 наглядно показывает, что с 2007 года по 2010 год происходит сокращение поголовья коров, после 2012 года по 2016 год также наблюдается тенденция сокращения поголовья коров.

**Рисунок 2.1 -** **Динамика валового надоя молока**

**Рисунок 2.2 -** **Динамика поголовья коров**

Проанализировав основные показатели молочного скотоводства в Удмуртской Республике можно сделать обобщающий вывод о том что, несмотря на снижение поголовья коров, валовой надой молока имеет тенденцию к увеличению. Увеличение валового надоя молока произошло в основном за счет того, что за 2016 год были построены 44 новые фермы и 25 помещений были реконструированы под молочное поголовье, а также за счет того, что в регионе с 2015 года реализуется программа по достижению показателя 1 млн. тонн молока в год к 2020 году. В ее рамках выделяются дополнительные средства на строительство ферм. В целом появилось 17 тысяч дополнительных скотомест.

Также известно что, Удмуртия заняла 3 место среди регионов России по темпам прироста валового производства молока в сельском хозяйстве за 10 месяцев 2016 года.

В республике показатель составил 4,6%. Первые два места заняли Воронежская область (13,8%) и Кировская область (5,8%). После Удмуртии следуют Татарстан (3,6%) и Красноярский край (2,8%).

Молочная отрасль России находится сегодня в крайне непростом положении. Этому способствовало влияние ряда факторов. Относительно низкая инвестиционная привлекательность молочной отрасли (в сравнении, например, со свиноводством, птицеводством) в условиях девальвации национальной валюты в 2014 – 2015 годах привела к снижению объемов инвестиций в модернизацию и развитие производства и переработки молока. Увеличение стоимости кредитных ресурсов и себестоимости производимой продукции в 2015 году способствовало сохранению тенденции сокращения поголовья коров. Вместе с тем высокая доля хозяйств населения в структуре производства молока (около 45%) при низкой молочной продуктивности животных в ЛПХ и сравнительно низкой товарности производства (около 34%) существенно ограничивает доступный для переработки объем молока. В результате на рынке существует дефицит молока- сырья, сохраняется зависимость отечественной молочной отрасли от импорта молока и молочных продуктов: по итогам 2015 года доля импортной продукции в ресурсах товарного молока может составить около 25%.

Проанализируем динамику основных показателей подотрасли молочное скотоводство в Российской федерации в таблице 2.6.

**Таблица 2.6** - **Динамика основных показателей динамики подотрасли молочное скотоводство в Российской Федерации**

|  |  |
| --- | --- |
| **Год** | **Показатели** |
| **Валовой надой молока, тыс.тонн.** | **Абсолютный прирост,****тыс.тонн** | **Темп роста, %** | **Поголовье коров, тыс.голов** | **Абсолютный прирост, тыс.голов** | **Темп роста, %** |
| 2007 | 31988 | - | - | 9320,2 | - | - |
| 2008 | 32363 | 375 | 101,17 | 9125,6 | -194,6 | 97,91 |
| 2009 | 32570 | 207 | 100,64 | 9025,8 | -99,8 | 98,91 |
| 2010 | 31847 | -723 | 97,78 | 8843,5 | -182,3 | 97,98 |
| 2011 | 31646 | -201 | 99,37 | 8975,6 | 132,1 | 101,49 |
| 2012 | 31756 | 110 | 100,35 | 8858,6 | -117 | 98,70 |
| 2013 | 30529 | -1227 | 96,14 | 8661,0 | -197,6 | 97,77 |
| 2014 | 30791 | 262 | 100,86 | 8530,8 | -130,2 | 98,50 |
| 2015 | 30797 | 6 | 100,02 | 8408,1 | -122,7 | 98,56 |
| 2016 | 30724 | -73 | 99,76 | 8322 | -86,1 | 98,98 |

**Рисунок 2.3** – **Динамика валового надоя молока в РФ**

Анализируя таблицу 2.6 и рисунок 2.3, можно сделать вывод о том что, наблюдается динамика спада валового надоя молока с 2007 г. по 2016 г. Самый большое снижение валового надоя молока было в 2013 году, по сравнению с 2012 годом валовой надой молока уменьшился на 1227 тыс.тонн.

Анализируя данные рисунка 2.4 следует вывод что, поголовье коров в РФ с каждым годом становится все больше, соответственно вследствие чего снижается валовой надой молока.

За весь анализируемый период, наименьшее количество поголовья коров было достигнуто в 2016 году, а наибольшее количество поголовья коров было зафиксировано 2007 году. С конца 2007 года поголовье коров к 2016 году сократилось на 998,2 тыс.голов, что говорит о том что нужно изучать проблемы снижения численности поголовья коров в РФ.

**Рисунок 2.4 –** **Динамика поголовья коров в РФ**

По оценкам Минэкономразвития, представленным в Прогнозе социально-экономического развития РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов, в следующем году наметится положительная тенденция на восстановление отрасли.

Прирост производства в 2016 году сырого молока при этом может составить около 0,3%, в 2017 – 0,6%, в 2018 – 0,7%. Рост производства сырого молока в 2018 году в сравнении с 2014 годом составит 1,7%. В абсолютном выражении производство в 2018 году может составить около 31,3 млн.т. Этому будет способствовать возобновление темпов роста российской экономики, планомерное укрепление рубля, ожидаемое, по данным Минэкономразвития, высвобождение неэффективного капитала, восстановление инвестиционной активности в 2017 – 2018 годах, снижение годовой инфляции с 12,2% в 2015 году до 6,4% в 2016 году, увеличение загрузки мощностей перерабатывающих предприятий, сокращение доли импорта молока и молокопродуктов в товарных ресурсах внутреннего рынка, восстановления потребительского спроса за счет повышения покупательной способности денежных доходов населения.

Проанализируем производство молока в Приволжском федеральном округе (ПФО).

**Таблица 2.7 –** **Производство молока в хозяйства всех категорий, тыс.тонн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **2011г.** | **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **Место в РФ, 2015 г.** |
| Приволжский федеральный округ | 10022,6 | 9949,5 | 9481,3 | 9467,3 | 9492,6 | 9411,78 | 1 |
| Республика Башкортостан | 1654,2 | 1710,1 | 1711,0 | 1773,1 | 1812,3 | 1730,81 | 1 |
| Республика Мэрий Эл | 200,9 | 197,5 | 194,3 | 195,8 | 186,5 | 181,48 | 54 |
| Республика Мордовия | 475,8 | 467,5 | 452,0 | 408,8 | 404,3 | 408,66 | 30 |
| Республика Татарстан | 1932,9 | 1883,0 | 1712,2 | 1728,3 | 1753,7 | 1770,35 | 2 |
| Удмуртская Республика | 687,4 | 711,2 | 711,7 | 724,1 | 720,6 | 738,86 | 11 |
| Чувашская Республика | 489,3 | 457,6 | 422,8 | 420,9 | 424,2 | 424,27 | 29 |
| Пермский край | 480,7 | 484,9 | 460,9 | 472,3 | 482,3 | 483,52 | 23 |
| Кировская область | 516,9 | 534,9 | 523,8 | 541,8 | 579,5 | 608,65 | 19 |
| Нижегородская область | 597,6 | 611,7 | 611,9 | 619,8 | 619,8 | 602,67 | 17 |
| Оренбургская область | 818,8 | 829,4 | 815,3 | 811,0 | 797,5 | 756,13 | 8 |
| Пензенская область | 483,8 | 411,0 | 350,2 | 326,7 | 331,8 | 334,92 | 35 |
| Самарская область | 407,5 | 418,8 | 421,4 | 434,9 | 440,6 | 447,73 | 28 |
| Саратовская область | 1015,7 | 964,4 | 826,4 | 777,4 | 728,3 | 707,59 | 10 |
| Ульяновская область | 261,0 | 267,5 | 267,4 | 232,5 | 211,1 | 216,14 | 48 |

Показатели таблицы 2.7 свидетельствуют о том, что увеличение производства молока по итогам января-декабря 2016 года произошло в 8 регионах ПФО. Максимальный рост в - Кировской области (105,0%), Удмуртской Республике (102,5%), Ульяновской области (102,4%) и Самарской области (101,6).

**Таблица 2.8 - Надой молока на 1 корову в сельскохозяйственных организациях, килограмм**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **2010г.** | **2011г.** | **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2015 к 2014, %** |
| Приволжский федеральный округ | 4149 | 4238 | 4443 | 4446 | 4761 | 5069 | 106 |
| Республика Башкортостан | 3747 | 3461 | 3697 | 3761 | 3881 | 4391 | 113 |
| Республика Мэрий Эл | 4404 | 4423 | 4610 | 4800 | 5027 | 5294 | 105 |
| Республика Мордовия | 4327 | 4473 | 4690 | 4686 | 4846 | 5470 | 113 |
| Республика Татарстан | 4755 | 4716 | 4729 | 4435 | 4809 | 4968 | 103 |
| Удмуртская Республика | 4626 | 4702 | 4952 | 4921 | 5351 | 5635 | 105 |
| Чувашская Республика | 4158 | 4285 | 4338 | 4414 | 4690 | 4905 | 105 |
| Пермский край | 4376 | 4641 | 4840 | 4722 | 5105 | 5315 | 104 |
| Кировская область | 4820 | 5103 | 5507 | 5631 | 6122 | 6536 | 107 |
| Нижегородская область | 4100 | 4260 | 4438 | 4640 | 4869 | 5060 | 104 |
| Оренбургская область | 3044 | 3096 | 3346 | 3462 | 3550 | 3578 | 101 |
| Пензенская область | 3296 | 3475 | 3705 | 3697 | 4208 | 4637 | 110 |
| Самарская область | 3732 | 3792 | 4294 | 4578 | 4856 | 5114 | 105 |
| Саратовская область | 3080 | 4190 | 4435 | 4524 | 4748 | 5025 | 106 |
| Ульяновская область | 3372 | 3335 | 3602 | 3833 | 4218 | 4288 | 102 |

Данные таблицы 2.8 показывают, в отчетном году по сравнению с 2014 г. надой молока на 1 корову увеличился во всех регионах. При этом наибольший прирост обеспечили Республика Башкортостан (на 13 %), Республика Мордовия (на 13 %), Пензенская область (на 10%), Кировская область (на 7 %), Саратовская область (на 6,0%), Удмуртская, Чувашская Республики и Самарская область (на 5 %). В Приволжском федеральном округе по надою молока на 1 корову в 2015 году первое место занимает Кировская область (6536), второе место занимает Удмуртская Республика (5635), и третье место занимает Республика Мордовия (5470).

Подведя итог, можно сделать вывод, что Удмуртская Республика входит в 10-ку ведущих регионов-производителей молока в России по всем категориям хозяйств, включая личные подсобные хозяйства.

**2.3 Предпосылки и приоритетные направления развития молочного скотоводства в Удмуртской Республике**

В Удмуртии осуществляется реализация государственной программы УР "Развитие сельского хозяйства и регулирования рынков сельхозпродукции сырья и продовольствия" на 2013-2020 годы",  2 федеральных, и 1 ведомственной целевой программы.

Программы позволяют решать вопросы формирования эффективного сельскохозяйственного производства, развивать приоритетные направления, взаимоувязаны и интегрируются в комплексную систему мероприятий государственной поддержки, обеспечивающих социально-экономическое развитие региона.

Несмотря на позитивные тенденции последних лет, существует ряд факторов, сдерживающих дальнейшее развитие молочного скотоводства в Удмуртской Республике.

 Технические и технологические проблемы: а) недостаточный уровень обеспеченности кормами, который обусловлен незначительным обновлением посевов многолетних трав, низким уровнем оснащенности современной кормоуборочной техникой, что является одной из главных причин несвоевременного и некачественного выполнения мероприятий по заготовке кормов, приводит к потерям 25 - 30% выращенного урожая и снижению его кормовой ценности; б) низкий удельный вес ферм, оснащенных современным оборудованием и технологией производства продукции. В республике всего 44 доильных зала, 380 ферм оснащены линейными дойками, лишь одно хозяйство имеет робота.

 Основные экономические проблемы: а) недостаточные темпы роста производительности труда и высокий уровень износа основных производственных фондов; б) низкая конкурентоспособность предприятий республики. Основные социальные и инфраструктурные проблемы: а) сохраняющийся миграционный отток из деревни в город; б) дефицит квалифицированных кадров в сельском хозяйстве; в) недостаточная доступность и обеспеченность села жильём. Ситуация, сохраняющаяся в социальной сфере села, является тормозом формирования социально-экономических условий устойчивого развития сельских территорий Удмуртской Республики.

Материальное положение преобладающей части сельского населения не позволяет использовать систему ипотечного кредитования жилищного строительства. Уровень благоустройства сельского жилищного фонда в 2 - 3 раза ниже городского уровня. Не могут быть признаны удовлетворительными и темпы обеспечения жильем граждан, молодых семей и молодых специалистов, признанных нуждающимися в улучшении жилищных условий. Низкий уровень комфортности проживания в сельской местности влияет на миграционные настроения сельского населения, особенно молодежи. Соответственно сокращается источник расширенного воспроизводства трудоресурсного потенциала отрасли. Продолжает оставаться серьезной проблема закрепления на селе молодых специалистов. Доля численности специалистов в возрасте до 30 лет составляет всего 14% от общего числа специалистов, работающих в сельскохозяйственных организациях. Для заинтересованности молодых специалистов в трудоустройстве в сельской местности осуществляются единовременные выплаты. Без государственной поддержки выпускников с высшим и средним профессиональным образованием, молодых рабочих, студентов технологических специальностей аграрный сектор может остаться без профессионально подготовленных, ответственных работников, обладающих созидательной активностью и творческим подходом к делу.

Цели: создание экономических и технологических условий устойчивого развития подотрасли молочного скотоводства; увеличение объемов производства молока в хозяйствах всех категорий с 738,9 тыс. тонн в 2016 году до 1 000 тыс. тонн в 2020 году. Задачи: укрепление кормовой базы и улучшение качества кормов; приобретение специализированной техники для заготовки кормов; строительство новых современных молочных комплексов и реконструкция существующих ферм с установкой современного оборудования; укрепление племенной базы молочного скотоводства; кадровое обеспечение подотрасли; улучшение жилищных условий сельского населения.

**Таблица 2.9**-**Контрольные показатели реализации Плана мероприятий**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование контрольного показателя** | **Всего** | **2016 г.** | **Плановый период** |
| **2017г.** | **2018г.** | **2019г.** | **2020г.** |
| Валовое производство молока, тыс.тонн |  | 743 | 819 | 899 | 965 | 1018 |
| Поголовье коров, тыс.голов |  | 139,7 | 153,1 | 163,5 | 170,8 | 175,6 |
| Количество скотомест на строящихсяи (или) модернизируемых и введенных в эксплуатацию животноводческих комплексах молочного направления, скотомест | 38258 | 2400 | 13378 | 10350 | 7330 | 4800 |
| Средний удой на корову в год, кг. |  | 5318 | 5350 | 5500 | 5650 | 5800 |
| Создание дополнительных рабочих мест, чел. | 1052 | 155 | 279 | 285 | 201 | 132 |
| Ввод (приобретение) жилья для граждан, проживающихв сельской местности, тыс.кв.метров | 67,1 | 12,5 | 13,0 | 13,4 | 13,9 | 14,3 |

Реализация Плана мероприятий («дорожной карты») предусматривает использование всех средств и методов государственного воздействия: нормативно-правовое регулирование, административные меры, прямые и косвенные методы бюджетной поддержки, механизмы организационной и информационной поддержки.

Для достижения целей Плана мероприятий («дорожной карты») предполагается использовать финансово-кредитные механизмы, механизмы инвестиционного регулирования, правовые и информационные механизмы. Цели, задачи Плана мероприятий («дорожной карты»), механизмы их реализации учитываются при разработке проектов законов Удмуртской Республики, в том числе о бюджете Удмуртской Республики на очередной финансовый год, проектов государственных программ и других проектов нормативно-правовых актов.

Основные мероприятия:

 1. Поддержка производства молока.

1.1. Субсидии на 1 килограмм реализованного и (или) отгруженного на собственную переработку молока.

2. Государственная поддержка кредитования подотрасли молочного скотоводства.

2.1. Возмещение части процентной ставки по инвестиционным кредитам (займам) на строительство и реконструкцию объектов для молочного скотоводства.

2.2. Возмещение части процентной ставки по краткосрочным кредитам (займам) на развитие молочного скотоводства.

3. Создание и модернизация объектов животноводческих комплексов молочного направления.

3.1. Возмещение части затрат на строительство объектов животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм), в т.ч. реализация мероприятий по достижению производства одного миллиона тонн молока.

3.2. Возмещение части затрат на разработку проектно-сметной документации на строительство животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм).

3.3. Возмещение части затрат на развитие производственных мощностей объектов животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм).

3.4. Возмещение части прямых понесенных затрат на создание и модернизацию объектов животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм).

 4. Развитие племенной базы молочного скотоводства.

4.1. Возмещение части затрат на приобретение племенного молодняка крупного рогатого скота молочного направления.

4.2. Поддержка племенного крупного рогатого скота молочного направления.

5. Государственная поддержка, направленная на улучшение кормовой базы.

5.1. Возмещение части затрат на приобретение комбикормов.

5.2. Возмещение части затрат на приобретение семян кормовых культур.

5.3. Возмещение части затрат на приобретение плющило зерна, смесителей кормов, экструдеров.

6. Развитие личных подсобных хозяйств.

7. Кадровое обеспечение сельскохозяйственного производства.

7.1. Предоставление единовременных выплат руководителям, специалистам, рабочим и студентам.

7.2. Организация профессиональной подготовки, переподготовки, стажировки, проведения повышения квалификации, семинаров.

 8. Улучшение жилищных условий сельского населения и обеспечение жильем молодых специалистов, молодых семей.

 9. Возмещение части затрат на приобретение и модернизацию техники, оборудования.

10. Возмещение части затрат на выполнение работ по известкованию и фосфоритованию почв.

11. Развитие семейных животноводческих ферм.

Финансовое обеспечение мероприятий с распределением предполагаемого финансирования из федерального и республиканского бюджетов и внебюджетных источников указано в приложении 1 к Плану мероприятий («дорожной карте»).

Основные пути увеличения валового производства молока это - повышение продуктивности коров и рост их численности. Повышение продуктивности коров к 2020 году с учетом прироста за последние годы в пределах 2%, в год возможно до 5 800 кг в расчете на голову. В хозяйствах, планирующих строительство молочных комплексов (ферм), продуктивность коров планируется не менее 6 000 кг. На сегодняшний день при строительстве и реконструкции коровников не предусматривается увеличение численности поголовья.

Так в 2013 году реконструировано и вновь построено коровников примерно на 3 370 скотомест, в 2014 году было реконструировано объектов на 1 174 скотоместа и построено новых ферм на 1 670 скотомест, при этом поголовье коров сократилось по республике к уровню 2012 года на 7,9%, а к уровню 2013 года - на 6,7%.

 В 2015 году реконструировано 1 800 скотомест и построено новых коровников на 3 890 скотомест, в тоже время рост поголовья скота не произошел, так как коровы из старых зданий переведены в новые. Если говорить о плотности поголовья в расчете на 100 га сельхозугодий, плотность составляет 8 голов (по сельскохозяйственным организациям). При доведении показателя по республике до 10 голов возможно увеличить поголовье на 46 900 голов.

Таким образом, чтобы надоить 1 млн. тонн молока к 2020 году из расчета удоя 5 800 кг на голову необходимо 172,4 тыс. голов коров, то есть необходимо увеличить поголовье на 35 100 голов. Основной путь увеличения поголовья коров - строительство животноводческих комплексов молочного направления и приобретение племенных животных.

**Таблица 2.10** - **Прогноз строительства животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм) до 2020 года.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатель** | **Всего** | **2016г.** | **2017г.** | **2018г.** | **2019г.** | **2020г.** |
| 1 | Количество скотомест, ед. | 38258 | 2400 | 13378 | 10350 | 7330 | 4800 |
| 2 | Затраты на строительство (стоимость 1 скотоместа без учета приобретаемых животных - 210 тыс. рублей), млн.руб. | 8034,2 | 504 | 2809,4 | 2173,5 | 1539,3 | 1008 |
| 3 | Сумма субсидии (50,0 тыс. рублей/скотоместо), млн.руб. | 1912,9 | 120 | 668,9 | 517,5 | 366,5 | 240 |
| 4 | Затраты на приобретение племенных животных (стоимость 1 головы - 135,0 тысяч рублей), млн.руб. | 5164,8 | 270 | 1860 | 1397,2 | 989,6 | 648 |
| 5 | Сумма субсидии (50,0 тыс. рублей/голова) | 1912,9 | 100 | 688,9 | 517,5 | 366,5 | 240 |
| 6 | Создание дополнительных рабочих мест, чел. | 1052 | 155 | 279 | 285 | 201 | 132 |
| 7 | Итого затраты на строительство приобретение племенных животных, млн.руб. | 13199 | 774 | 4669,4 | 3570,7 | 2528,9 | 1656 |
| 8 | Итого сумма субсидий на строительство приобретение племенных животных, млн.руб. | 3825,8 | 220 | 1357,8 | 1035 | 733 | 480 |

Прогноз строительства животноводческих комплексов молочного направления (молочных ферм) разрезе сельхозтоваропроизводителей указан приложении 2 Плану мероприятий («дорожной карте») (Приложение Ж).

Утвержденный план мероприятий предполагает, что общие затраты на строительство и приобретение племенных животных составят 13 млрд. 199 млн. рублей.

В программе учтено, что стоимость строительства одного скотоместа составляет 210 тыс. рублей, стоимость приобретения одной головы племенных животных - 135 тыс. рублей. При этом государство субсидирует по 50 тыс. рублей по обоим направлениям затрат (всего за пятилетку - 3 млрд 825,8 млн рублей).

В целях реализации плана мероприятий региональному Минсельхозу поручено внести на рассмотрение Правительства Удмуртии проект документа о внесении соответствующих изменений в Государственную программу Удмуртии «Развитие сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия», предусматривающих государственную поддержку развития молочного скотоводства за счёт республиканского и федерального бюджетов.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

3.1 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в организации

В соответствие с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном скотоводстве, все хозяйственные операции, связанные с процессами производства продукции молочного скотоводства, оформляются в сельскохозяйственных организациях утвержденными в установленном порядке унифицированными специализированными и локальными формами первичных учетных документов.

В первичном учете СПК Колхоз «Завет Ильича» в отрасли животноводства используется большое количество документов, на основании которых производятся все последующие записи в учете.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК). Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, прирост живой массы, приплод). Поэтому при начислении оплаты труда привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных и др.

На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции производят начисление оплаты труда животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценкам. Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в Табеле учета рабочего времени (ф. № 140-АПК).

Первичный учет расхода кормов (грубых, сочных, концентрированных, зеленой массы) на фермах ведут в Ведомостях учета расхода кормов (ф. № СП-20). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход.

Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве оформляется специализированными ведомственными формами: Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК) и Лимитно - заборной ведомостью (ф. № 269-АПК). Данная группа документов имеет весьма важное значение для контроля как за поступлением материалов (кормов, медикаментов и др.), так и их перемещением на всех стадиях движения внутри организации.

Сводный учет расхода кормов на ферме ведется в Журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК), который составляется на основании Ведомостей учета расхода кормов (ф. № СП-20). В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по их видам в физической массе, в переводе на кормовые единицы или обменную энергию и при необходимости по содержанию перевариваемого протеина.

Расход биопрепаратов и медикаментов оформляют в установленном порядке актами, составленными на основании записей и регистрации по Амбулаторному журналу. Акт подписывается главным ветеринарным врачом и утверждается руководителем организации. Некоторые лекарственные препараты, требующие особого контроля, списываются по рецептам, сверенным с данными Амбулаторного журнала. Ежемесячно главный ветврач организации на основании первичных документов (актов, рецептов) составляет Отчет о движении биопрепаратов и медикаментов в суммовом выражении и представляет его в бухгалтерию хозяйства.

Расход дезинфицирующих и прочих средств оформляют лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами. Аналогично осуществляется документальное оформление отпуска в производство запасных частей, строительных материалов, топлива и других материалов. Фактический расход и списание на затраты производства продукции указанных предметов труда оформляют Актами расхода материальных ценностей.

Оформление списания работ и услуг сторонних организаций для производственных подразделений и их включение в затраты производства можно производить по Акту приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг. Акт составляется комиссией на каждый случай выполнения сторонних работ и услуг в соответствии с заключенными договорами и акцептованными счетами сторонних организаций.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка, водоснабжения и др.) включают в затраты на производство продукции молочного скотоводства на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся: журнал учета затрат в ремонтной мастерской (ф. № 302-АПК), накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК), отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК).

Отдельные расходы финансовых ресурсов включаются в затраты на производство продукции молочного скотоводства на основании составленных бухгалтерских справок (ф. № 88-АПК) и расчетов бухгалтерии. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на затраты данных видов производства на основании Ведомостей распределения указанных расходов.

На основании данных первичных документов о затратах в подразделениях молочного скотоводства составляются их руководителями производственные отчеты (лицевые счета), которые сдаются в бухгалтерию организации. В бухгалтерии организации первичные документы и производственные отчеты (лицевые счета) служат основанием для ведения аналитического и синтетического учета затрат по животноводству.

В первичном учете продукции молочного скотоводства можно выделить следующие группы документов: по учету выхода продукции; по учету выхода приплода. Необходимость использования указанных документов связана с тем, что в процессе производства в молочном скотоводстве кроме молока получают приплод и побочную продукцию – навоз.

Основным первичным документом по учету поступления молока является Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21), который ведется заведующим фермой, бригадиром, мастером машинной дойки или старшей дояркой. В нем по каждой доярке, группе (бригаде) доярок ежедневно записывается количество обслуживаемых ими коров и данные о количестве полученного молока (в килограммах) по каждой дойке отдельно.

Журнал учета надоя молока ведется ежедневно по группе (бригаде) доярок (операторов) или по группе закрепленных коров за дояркой (оператором). По проведенным контрольным дойкам записи в журнале производятся с пометкой «Контрольная дойка». Заведующий фермой, бригадир или старшая доярка (оператор) ежедневно определяет процент содержания жира в молоке по каждой группе коров, закрепленных за доярками или за группой (бригадой) доярок (операторов), и переводит принятое молоко в однопроцентное.

Журнал учета надоя молока ведется в одном экземпляре и в течение 15 дней хранится на ферме (в бригаде).

Ежедневно доярки (операторы) своей подписью подтверждают показатели о количестве надоенного молока и процент жира в молоке. Кроме того, журнал ежедневно подписывается заведующим фермой или бригадиром.

Для учета ежедневного поступления и расхода молока в течение месяца на каждой ферме ведется Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23). По истечении отчетного периода один экземпляр ведомости учета движения молока вместе с журналами учета надоя молока по приходу, лимитно-заборными картами, товарно-транспортными накладными и другими документами по расходу представляется в бухгалтерию.

Второй экземпляр ведомости учета движения молока служит основанием для оприходования и списания в расход молока в книге складского учета у заведующего фермой, бригадира или приемщика молока.

Для оформления приемки (закупки) молока, поступившего от граждан в порядке выполнения заключенных договоров на приемку для последующей продажи либо по прямым закупкам, применяется Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан (ф. № СП-22). В журнале приемщиком фиксируется поступающее молоко в порядке выполнения заключенных договоров с каждым гражданином: количество, жирность и пр., предусмотренные заключенным договором, в том числе и реквизиты по порядку расчетов с молокосдатчиками.

Для оформления полученного на ферме приплода животных (телят) применяется Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39).

Акт составляется в двух экземплярах заведующим фермой, зоотехником или бригадиром непосредственно в день получения приплода. Акт составляется отдельно по каждому виду приплода животных. В акте фиксируется фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплены животные, кличка или номер матки, количество голов и масса полученного приплода, присвоенные им инвентарные номера, делаются отметки об отличительных признаках приплода (масть, кличка и т.п.), приводятся подписи лиц, подтверждающих получение приплода, и отдельно фиксируются мертворожденные животные.

Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей на ферме в Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК). Один экземпляр акта передается непосредственно в бухгалтерию на следующий день после его составления. 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).

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

Синтетический учет затрат и полученной продукции в молочном скотоводстве в СПК Колхоз «Завет Ильича» ведется на счете 20 «Основное производство», субсчет 20-2 «Животноводство». На дебете этого счета отражаются фактические затраты по содержанию основного стада молочного направления.

По кредиту счета отражается полученная продукция – в течение года по плановой себестоимости, которая после исчисления фактической себестоимости и по окончании отчетного периода корректируется методом дополнительной проводки либо «красное сторно». Все затраты по содержанию основного стада текущего года относят в себестоимость этого же года. Поэтому субсчет 20-2 «Животноводство», как правило, сальдо не имеет.

Наряду с основной продукцией в молочном скотоводстве получают побочную продукцию – навоз, представляющий собой ценное органическое удобрение. Себестоимость навоза определяется суммой фактических затрат на его уборку, выемку из навозонакопителя, укладку и хранение, включая стоимость подстилки.

Навоз учитывается как выход побочной продукции только при вывозе его на поля по фактически вывезенной массе и себестоимости (фактическим затратам на вывоз) 1ц., его приходуют на счет 10 «Материалы» как органическое удобрение.

Синтетический учет по субсчету 20-2 «Животноводство» ведется в журнале – ордере № 10 – АПК и Главной книге.

В качестве объектов учета затрат по субсчету 20-2 «Животноводство» выделяют отдельные группы животных. Молочный крупный рогатый скот: основное стадо молочного скота (коровы и быки производители).

Аналитический учет ведут в производственном отчете по следующей номенклатуре статей затрат:

- Оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- Средства защиты животных;

- Корма;

- Содержание основных средств (в том числе расход нефтепродуктов); амортизация основных средств, их ремонт и техобслуживание;

- Работы и услуги вспомогательных производств;

- Организация производства и управления;

- Потери от падежа животных;

- Прочие затраты.

По статье «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» учитываются: начисленная основная и дополнительная заработная плата работникам животноводства за фактически выполненные работы, полученную продукцию, начисленные суммы премий по результатам за год, надбавки и доплаты за работу сверхурочную и в ночное время, стоимость натуральной оплаты и другие суммы начисленной заработной платы, входящие в фонд оплаты труда.

Заработная плата основных производственных рабочих включается в затраты проводкой: дебет счёта 20-2 «Животноводство», кредит счёта 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда».

По этой статье отражают также суммы отчислений на социальные нужды в установленном порядке от начисленной заработной платы. Отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение относятся на себестоимость продукции пропорционально основной заработной плате.

Суммы взносов на социальное страхование и социальное обеспечение отражаются проводкой: дебет счёта 20-2 «Животноводство» кредит счёта 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению».

В статью «Средства животных» включается стоимость израсходованных биопрепаратов, приобретаемых за счет денежных средств предприятия.

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

Данные затраты отражаются проводкой: дебет счета 20-2 «Животноводство» кредит счета 10 «Материалы».

В статью «Содержание основных средств» включают:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства;

- отчисления на социальные нужды;

- стоимость нефтепродуктов, израсходованных в животноводстве в процессе работы;

- амортизация основных средств, используемых в животноводстве;

- расходы на капитальный и текущий ремонты и техобслуживание основных средств животноводства, включая оплату труда ремонтных рабочих, отчисления на социальные нужды с их заработной платы, стоимость строительных материалов по ремонту зданий, запасных частей по ремонту оборудования и т.д.

Затраты по содержанию основных средств, используемых в животноводстве отражаются следующей проводкой: дебет счета 20-2 «Животноводство» кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Статья «Организация производства и управления» включает в себя долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов, распределяемых по истечении года по объектам учета пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением стоимости кормов. Затраты на основное производство отражаются следующей проводкой: дебет счета 20-2 «Животноводство» кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Общепроизводственные расходы в животноводстве распределяются пропорционально основной заработной плате производственного персонала в животноводстве. Для распределения общехозяйственных расходов составляют ведомость распределения общехозяйственных расходов (форма 606-АПК).

По статье «Потери от падежа животных» отражают стоимость погибшего молодняка и животных на откорме. Данные затраты отражаются следующей проводкой: дебет счета 20-2 «Животноводство» кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

В данную статью не включают потери, если выявлен виновник, в этом случае стоимость погибших животных списывают с виновника по рыночной цене, и делают следующие проводки: дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит 11 «Животные на выращивании и откорме», дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Если взыскиваемая сумма больше себестоимости животных, то разницу отражают следующим образом: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» кредит счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере того как виновник погашает задолженность бухгалтер делает следующую запись: дебет счета 98 « Доходы будущих периодов» кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

В статью «Прочие затраты» включают:

- стоимость специальной одежды и обуви, выдаваемой работникам ферм, непосредственно занятым уходом за скотом, за исключением стоимости специальной одежды выдаваемой ветеринарным работникам, сторожам и прочему общепроизводственному персоналу;

- стоимость подстилки для животных;

- расходы по искусственному осеменению животных и другие.

Корреспонденции по основным операциям субсчета 20-2 «Животноводство» приведены в приложении (приложение З).

Аналитические счета по учету затрат и полученной продукции в животноводстве ведут в лицевых счетах (производственных отчетах) по форме № 83 – АПК в разрезе отдельных подразделений (ферм, бригад). Лицевой счет открывают на месяц, квартал или год с использованием вкладных листов.

Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству состоит из двух разделов:

1. Затраты на производство продукции животноводства (дебет субсчета 20-2 «Животноводство»);

2. выход продукции (кредит субсчета 20-2 «Животноводство»).

В первом разделе лицевого счета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету субсчета 20-2 «Животноводство», на каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы. В них предусматривается запись технико-экономических 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 субсчета 20-2 «Животноводство». 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.

Во втором разделе производственного отчета «Выход продукции» отражают выход основной и побочной продукции, относимой с кредита 20-2 «Животноводство» в дебет корреспондирующих счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме» и другие с указанием количества и суммы. Данные о выходе продукции в лицевом счете (производственном отчете) отражают на основании следующих документов: молоко – журнала учета надоя молока, ведомости движения молока, прирост живой массы - ведомость взвешивания животных, приплод – актов на оприходование приплода.

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета, должны соответствовать данным, отраженным в следующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении материальных ценностей, о движении скота и птицы на ферме, книгах учета движения животных и птицы, в ведомости учета движения молока.

Подразделения СПК Колхоз «Завет Ильича» ежемесячно в установленные сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию, там 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 субсчету 20-2 «Животноводство».

Одновременно с записями в сводный лицевой счет итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер № 10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу.

Данные о затратах в сводном лицевом счете должны соответствовать суммам затрат по субсчету 20-2 «Животноводство» в Главной книге и в журнале-ордере № 10-АПК. Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства представлена на рисунке 3.1.

Первичные документы по учету затрат и выхода продукции

Накопительные ведомости, журналы учета расхода кормов, отчеты о движении материальных ценностей, отчеты о движении скота и птицы

Лицевые счета подразделений (производственные отчеты) по

животноводству

сверка

Сводный лицевой счет (производственный отчет) по животноводству в целом по хозяйству

Журнал – ордер № 10-АПК

Главная книга

сверка

**Рисунок 3.1 – Схема учета затрат и выхода продукции**

Рассмотрим порядок закрытия субсчета 20-2 «Животноводство» в СПК Колхоз «Завет Ильича».

Закрытие счетов следует проводить в системном порядке с отражением результатов закрытия счета на других счетах. Порядок закрытия счетов по учету затрат животноводства в отрасли КРС следующий. Первым закрывают счет учета затрат «Дойное стадо», т.к. продукция этой группы животных используется для выпойки молодняка других групп животных. По дебету аналитического счета «Дойное стадо» к моменту его закрытия уже отражены все затраты с учетом корректировки стоимости работ вспомогательных производств, общехозяйственных и общепроизводственных расходов, продукции растениеводства по уже закрытым счетам. По кредиту этого счета в конце года отражена вся основная продукция в оценке плановой себестоимости. Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету составляет сумму отношений фактических затрат и плановой себестоимости полученной продукции. При закрытии этого счета затраты между двумя вилами сопряженной продукции – молоко и приплод, делят: 90 % на молоко и 10% на приплод. Отклонения от себестоимости приплода относят на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Сумму экономии (перерасхода) устанавливают умножением количества продукции на разницу в её себестоимости. На основе этого расчета общую сумму отклонений списывают с кредита субсчета 20-2 «Животноводство» и относят на дебет счетов в зависимости от направления использования продукции. После списания отклонений этот счет закрывают. Схема закрытия счета 20-2 «Животноводство» представлена в приложении (приложение И).

Калькулирование как совокупность приемов и способов обеспечивает исчисление себестоимости продукции. Калькулирование является частью производственного учета, охватывающего все стадии подготовки и получения информации о процессе производства.

Данные калькуляции используют для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявление резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования, которой предшествуют другие стадии.

Процесс калькулирования себестоимости продукции состоит из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;

- разграничение затрат между основной и побочной продукцией;

- исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятии организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляции для анализа и оценки работы всего хозяйства.

Калькулирование на предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство. В настоящее время в отсутствие отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат должны решаться организациями самостоятельно с учетом отраслевых особенностей и целей управления.

 2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают.

 3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции. Они производятся предприятием самостоятельно, записываются в учетной политике и является в течение всего финансового года.

 4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

 5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст.8, п.6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

 6. Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под методом учета затрат и калькулиования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

Основными задачами калькулирования в СПК Колхоз «Завет Ильича» являются:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы продукции;

- контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;

- определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;

- оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;

- выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции.

Калькуляция продукции животноводства производится на основании информации отраженной на счете 20 «Основное производство», субсчет 20-2 «Животноводство».

Итак, фактические затраты на содержание основного стада молочного скота в течение года собирают по дебету субсчета 20-2 «Животноводство» с кредита следующих счетов:

- 10 «Материалы» - в части прямых материальных затрат (кормов, средств защиты животных);

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части прямых затрат на оплату труда (скотников, доярок и др.);

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - в части обязательных страховых взносов с вышеуказанных выплат в пользу работников;

- 02 «Амортизация основных средств» - в части амортизации зданий коровников, доильных установок и прочих основных средств, непосредственно используемых в молочном скотоводстве;

- 23 «Вспомогательные производства» - в части работ и услуг вспомогательных производств;

- 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» - в части затрат, относящихся к содержанию основного стада.

Продукцию молочного скотоводства – приплод и молоко, а также побочную приходуют в течении года по плановой себестоимости с кредита субсчета 20-2 «Животноводства» в дебет счетов:

- 11 «Животные на выращивании и откорме» - в части приплода (телят);

- 43 «Готовая продукция» (субсчет «Продукция животноводства») – в части надоенного молока;

- 10 «Материалы» - в части оприходованной побочной продукции;

- 20 «Основное производство» (субсчет «Растениеводство») – в части стоимости навоза, использованного в качестве удобрения в собственной деятельности по растениеводству.

В животноводстве себестоимость производимой продукции рассчитывается в конце года после завершения основных сельскохозяйственных работ. В течение года продукция учитывается в плановой оценке. Только в конце года после определения фактической себестоимости появляется возможность корректировки стоимости продукции (списания дополнительных затрат при превышении фактической себестоимости над плановой, либо сторнирование при превышении плановой себестоимости над фактической).

Объектами исчисления себестоимости продукции основного стада молочного скота являются молоко и приплод. Для определения себестоимости молока и приплода в СПК Колхоз «Завет Ильича» применяется комбинированный метод калькуляции.

В молочном скотоводстве себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом: из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% - на приплод, с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода.

Затраты на навоз определяют, исходя из нормативных затрат на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. В состав этих затрат входят амортизационные отчисления технических средств по удалению навоза из навозохранилища, затраты по его выемке из навозонакопителей и хранению и др.

Другие виды побочной продукции (шерсти – линьки, волоса – сырца) оценивают по ценам возможной реализации или использования.

Рассмотрим порядок исчисления фактической себестоимости одного центнера молока и одной головы приплода в СПК Колхоз «Завет Ильича».

Сумма затрат по содержанию основного стада КРС молочного направления за 2016 год составила 27034 тыс.руб., за этот же период получено молока 12990 ц по плановой себестоимости 1649 руб. за 1 ц, приплода 384 голов по плановой себестоимости 2525 руб. за 1 голову, навоза в нормативной оценке на сумму 296 тыс. руб., 11515 ц молока реализовано, 1475 ц израсходовано на выпойку телятам, приплод оставлен в хозяйстве на доращивание.

Фактическая себестоимость продукции исчисляется так:

1. Определяется сумма фактических затрат, относящихся на сопряженную продукцию, которая составляет 26738 тыс. руб.(27034-296).
2. Распределяются оставшиеся затраты: на молоко – 24064,2 тыс. руб. (26738/100\*90) и на приплод – 2673,8 тыс. руб. (26738/100\*10).
3. Фактическая себестоимость 1 центнера молока составит 1853 руб. (24064200/12990).
4. Фактическая себестоимость 1 головы приплода составит 6963 руб. (2673800/384).
5. Калькуляционная разница по реализованному молоку: 2349,06 тыс. руб. (11515\*(1853-1649));
6. Калькуляционная разница по молоку, израсходованному на выпойку

телятам: 300,9 тыс. руб. (1475(1853-1649)).

1. Калькуляционная разница по приплоду, оставляемому на доращивании: 1704,19 тыс. руб. (384\*(6963-2525)).

**Таблица 3.1** – **Расчет фактической себестоимости продукции молочного скотоводства СПК Колхоз «Завет Ильича»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Вид****продукции** | **Кол-во продукции** | **Уд.вес в общих затратах, %** | **Плановые затраты, руб.** | **Фактические затраты, руб.** |
| **Всего** | **На 1 ц, гол** | **Всего** | **На 1 ц, гол** |
| Молоко, ц | 12990 | 90 | 21420510 | 1649 | 24064200 | 1853 |
| Приплод, гол | 384 | 10 | 969600 | 2525 | 2673800 | 6963 |
| Всего | × | 100 | 22390110 | × | 2673800 | × |

Из таблицы 3.1 видно, что фактическая себестоимость одного центнера молока составила 1853 руб., одной головы приплода 6963 руб. Разница между фактической и плановой себестоимостью составила 4347890 руб.

**Таблица 3.2 – Списание калькуляционных разниц**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Вид продукции** | **Сумма корректировки, руб.** | **Распределение суммы корректировки** |
| **На реализацию** | **На корм** | **Остаток** |
| **Всего** | **На ед.продукции** | **Количество** | **Сумма, руб.** | **Количество** | **Сумма, руб.** | **Количество** | **Сумма, руб.** |
| Молоко, ц. | 2649960 | 204 | 11515 | 2349060 | 1475 | 300900 | - | - |
| Приплод, гол. | 1704200 | 4438 | - | - | - | - | 384 | 1704192 |
| Всего | 4354160 | × | × |  | × |  | × |  |

Разница между плановой и фактической себестоимостью по молоку большая, она составляет 204 рублей на 1 центнер молока. Списание разниц по молоку происходит по нескольким каналам сбыта молока: на реализацию, на корм скоту.

Фактическая себестоимость по приплоду больше плановой на 4438 рублей на 1 голову. Все телята остаются в хозяйстве на доращивание.

Калькуляционная разница по реализованному молоку списывается дополнительной записью: дебет счета 43 «Готовая продукция» кредит счета 20-2 «Животноводство» на сумму 2349060 руб. Калькуляционная разница по молоку, израсходованному на выпойку телятам, списывается дополнительной записью: дебет счета 20-2 «Животноводство» аналитического счета по учету животных на выращивании «Молодняк КРС» кредит счета 20-2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо» на сумму 300900 руб.Калькуляционная разница по приплоду, оставляемому на доращивание, списывается дополнительной записью: дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» кредит счета 20-2 «Животноводство» на сумму 1704192 руб.

3.2 Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

Повышение действенности контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в молочном и мясном скотоводстве обеспечивается путем оптимального сочетания методических возможностей документирования с технологическими особенностями отрасли.

При организации первичного учета затрат и выхода продукции в мясном и молочном скотоводстве следует иметь в виду, что это весьма трудоемкий процесс, а поэтому проблема его упрощения и совершенствования актуальна и, как показывает практика, сложна и длительная по времени. Решение ее зависит от специалистов многих служб хозяйства. При этом если не будет создана система организации первичного учета в хозяйстве, вряд ли будет эффективна работа системы управления производством.

Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК Колхоз «Завет Ильича» в целом ведется правильно. Но все же имеется ряд недостатков, по устранению которых необходимо принять ряд мер.

Для своевременного поступления документов в бухгалтерию и четкой регламентации движения документов главный бухгалтер должен разработать график документооборота, так как в хозяйстве он не составляется.

В хозяйстве бухгалтерский учет ведется автоматизировано, но все же некоторые первичные документы в бухгалтерии заполняются вручную.

В имеющихся документах по учету затрат и выхода продукции необходимо устранение всех недостатков, все реквизиты должны быть заполнены правильно, наличие всех подписей в документах обязательно. Для этого главному бухгалтеру хозяйства необходимо усилить дисциплину бухгалтерской службы. Для улучшения и повышения эффективности учета затрат на производство продукции в СПК Колхоз «Завет Ильича» следует:

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции;

- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции;

- ввести график документооборота по учету затрат на производство продукции.

За последнее время проблема совершенствования учета затрат и калькуляции себестоимости продукции, в том числе и сельскохозяйственной, привлекает все больше внимания. Без постоянного улучшения системы экономических показателей, правильной и точной методологии их расчета нельзя повышать научную обоснованность планов, совершенствовать методы управления народным хозяйством.

Учет затрат на производство должен обеспечить точное исчисление себестоимости продукции  молочного скотоводства и контроль за целесообразным и экономичным  расходованием  средств. Решение  этой  задачи  зависит в  значительной  степени   от  обоснованности  установленных  объектов учета  издержек  производства. Способ  учета  затрат  и  калькуляция  себестоимости  продукции  зависит  от  особенностей  организации  и  технологии  производства.

В СПК Колхоз «Завет Ильича» себестоимость продукции исчисляется традиционным способом, то есть учет ведется по полной себестоимости. При таком способе в себестоимость включаются все затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. То есть происходит включение в себестоимость продукции затрат, не связанных с ее производством, утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов, невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства.

Действующая  методика  калькуляции  себестоимости   продукции молочного скотоводства  не  предусматривает  ее  точных  качественных  характеристик. В  результате  этого  снижаются  аналитические  функции  учетной информации а  также  искажается  достоверность  и  объективность  оценки  результатов  деятельности  предприятия  и  его  хозяйственных  подразделений.

Одним из важнейших направлений совершенствования учета затрат и калькуляции себестоимости продукции  молочного скотоводства  является  разработка  научно  обоснованной  номенклатуры  калькуляционных  статей. Существенный  недостаток  установленной  номенклатуры  статей  затрат  в  животноводстве – значительное  укрупнение  расходов объединение в отдельные статьи  затрат отражающих  различные  хозяйственные  процессы.

Для учета производственных затрат молочного скотоводства необходимо статью «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды», и поставить эти статьи по очередности в перечне затрат на вторые позиции. На первую позицию следует помещать статьи, составляющие элемент «Материальные затраты»: «Средства защиты животных», «Корма», «Нефтепродукты» и др. Данные затраты при этом нужно учитывать с разделением на купленные материальные ценности и материальные ценности собственного производства как прошлых лет, так и текущего года.

Статью «Содержание основных средств» следует подразделять на три самостоятельные статьи: «Нефтепродукты», «Амортизация основных средств», «Ремонт основных средств», так как нефтепродукты представляют собой материальные затраты на производство продукции молочного скотоводства и не имеют никакого отношения к затратам по содержанию основных средств. В свою очередь начисление износа является одним из способов списания стоимости основных средств на издержки производства. Поэтому износ основных средств не является затратами на содержание основных средств. Статью «Работы и услуги» целесообразно подразделить на две «Работы и услуги вспомогательных производств» и «Работы и услуги сторонних организаций», так как расходы разного характера. При этом статью «Работы и услуги сторонних организаций» следует поместить в первую позицию вместе с материальными затратами, а услуги вспомогательных производств на позиции после статьи «Ремонт основных средств», статья «Организация производства и управления» по экономическому содержанию включает технологические, организационные и управленческие расходы. При этом первые относятся к общепроизводственным расходам, а вторые – к общехозяйственным. Поэтому данную статью, на наш взгляд, нужно подразделить на «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» [66].

После произведенных корректировок затраты по производству продукции молочного скотоводства будут сгруппированы следующим образом:

1. «Корма»:

* купленные;
* собственного производства прошлых лет;
* собственного производства текущего года;

2. «Средства защиты животных»

3. «Нефтепродукты»

4. «Работы и услуги сторонних организаций»

5. «Потери от падежа животных»

6. «Затраты на оплату труда»

7. «Отчисления на социальные нужды»

8. «Амортизация основных средств»

9. «Ремонт основных средств»

10. «Работы и услуги вспомогательных производств»

11. «Общепроизводственные расходы»

12. «Общехозяйственные расходы»

13. «Прочие затраты»

При использовании предложенной номенклатуры статей затрат на производство продукции молочного скотоводства все затраты можно свести по экономическим элементам, построив «Свод затрат по экономическим элементам» по молочному скотоводству, а в дальнейшем по колхозу в целом.

Таким образом, группировка затрат по элементам и статьям отвечает требованиям управленческого учета и используется при планировании и контроле за производственными затратами, и исчислении себестоимости продукции.

Внедрение элементов системы "директ-костинга" в сельском хозяйстве позволяет рассчитывать критическую точку безубыточности, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от различных факторов на общую сумму затрат и себестоимость единицы продукции. Рассчитанная себестоимость данным методом дает дополнительную информацию, необходимую для более эффективного производства.

Для того, что бы применить для учета затрат метод «Директ –костинг» для начала необходимо разделить затраты на постоянные и переменные.

**Таблица 3.3 –** **Классификация затрат на постоянные и переменные**

|  |  |
| --- | --- |
| **Статьи затрат** | **Общие затраты на производство молока** |
| **Постоянные** | **Переменные** |
| Заработная плата с отчислениями, руб. | - | 4442000 |
| Семена и корма, руб. | - | 5594000 |
| Содержание основных средств, руб. | - | 1065000 |
| Работы и услуги, руб. | - | 9592 |
| Затраты по организации производства и управления, руб. | 3371000 | - |
| ИТОГО: | 3371000 | 20693000 |

Финансовые результаты компании, рассчитанные с использованием директ - костинга, могут отличаться от результатов, полученных с применением метода полной себестоимости.

Организацией в течение периода получено 12990 ц. молока. Переменные затраты на производство 1 ц. молока составляют 1215 руб. Общая сумма постоянных затрат — 3371000 руб. Объем реализации — 11515 ц. молока по цене 2067 руб. за 1ц. Расчет себестоимости и финансового результата методом полной и усеченной себестоимости представлены в таблице 3.4.

**Таблица 3.4 –Сравнение подходов к расчету себестоимости 1ц молока**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Метод директ-костинг** | **Метод полного распредеения** |
| **Формула расчета** | **Значение,руб.** | **Формула расчета** | **Значение,руб.** |
| Выручка от реализации  |  Цена × Объем реализации | 23801505 |  Цена × Объем реализации | 23801505 |
| Себестоимость единицы продукции | Переменныезатраты/объем производства | 1593 | Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства | 1850 |
| Себестоимость реализованной продукции |  Переменные затраты на ед. × Объем реализации | 18343395 | Себестоимость ед. × Объем реализации | 21302750 |
| Маржинальная прибыль  | Выручка от реализации — Себестоимость реализованной продукции | 5458110 | — | — |
| Постоянные затраты | — | 3371000 | — | — |
| Прибыль от реализации | Маржинальная прибыль — Постоянные затраты | 2087110 | Выручка от реализации — Себестоимость реализованной продукции | 2498755 |

Особенность системы «директ-костинг» заключается в со­единении производственного и финансового учета. По данной системе учет и отчетность на предприятиях организованы таким образом, что появляется возможность регулярного контроля данных по схеме «затраты – объем – при­быль». Это особенно важно в сельском хозяйстве, где период производства носит длительный по времени характер.

Директ-костинг позволяет определить критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли.

**Рисунок 3.1 - Точка безубыточности**

Точка безубыточности в единицах продукции, ц. = (Постоянные затраты/(Цена на единицу – Переменные затраты на единицу)) =3371000/2067-1593 = 7112 центнеров - такое минимальное количество продукции, при котором [доход](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4) от реализации этой продукции полностью перекрывает все [затраты](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%8B) на её производство.

Точка безубыточности в денежном выражении = (Постоянные затраты/((Цена на единицу – Переменные затраты на единицу) / Цена на единицу)) = 3371000/ (2067-1593)/2067 = 14700120 руб. - такая минимальная величина [дохода](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4), при которой полностью окупаются все [издержки](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%8B) ([прибыль](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%8B%D0%BB%D1%8C) при этом равна нулю).

От уровня затрат зависят финансовые результаты деятельности организаций, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние, так как себестоимость реализованной продукции это один из факторов формирования прибыли. Между размерами величины прибыли и себестоимости существует обратная функциональная зависимость. Чем меньше себестоимость, тем больше прибыль и наоборот.

3.3 Совершенствование методики калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства

Важным, но еще не решенным вопросом остается исчисление себестоимости продукции основного молочного стада крупного рогатого скота. В соответствии с Методическими рекомендациями Минсельхоза РФ (2003г.) себестоимость продукции в молочном скотоводстве исчисляют следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание молочных коров исключают стоимость побочной продукции, а оставшиеся затраты распределяют между сопряженной продукцией в соответствии с нормами расхода обменной энергии кормов: на молоко – 90%; на приплод – 10%.

В сельском хозяйстве в молочном скотоводстве определяют себестоимость основной и сопряжённой продукции молочного скотоводства. Основной продукцией в молочном скотоводстве является молоко, приплод - сопряжённой продукцией.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой продукции и другие.

В СПК Колхоз «Завет Ильича» Кизнерского района, производственным направлением которого является молочное скотоводство, методом исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства является методика, предусмотренная Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза России .

Рассчитаем и сравним три метода расчёта себестоимости молока и приплода.

**Таблица 3.5-** **Расчёт себестоимости продукции с применением метода коэффициентов**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Продукция** | **Факт. продукция** | **Уд.вес продукции, переведенное в условное молоко,%** | **Всего затрат по дойному стаду, тыс.руб** | **С.с ед продукции, руб.** |
| **Кол-во** | **В переводе на условное молоко, ц** |
| **Продолжение таблицы 3.5** |
| Молоко, ц. | 12990 | 12990 | 95 | 25401,1 | 1955,43 |
| Приплод:головц. | 38476 | 384684 | 5 | 1336,9 | -1954,53 |
| ИТОГО |  | 13674 | 100 | 26738 | х |

**Таблица 3.6 - Расчёт себестоимости продукции с применением комбинированного метода**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Продукция** | **Факт. продукция** | **Всего затрат по дойному стаду, тыс.руб** | **С.с ед продукции, руб.** |
| **Кол-во** | **В переводе на условное молоко, ц** |
| Молоко, ц. | 12990 | 11674 | 24064,2 | 1852,52 |
| Приплод:головц. | 38476 | 384684 | 2673,8 | 3909,06 |
| ИТОГО |  | 13674 | 26738 | х |

**Таблица 3.7-** **Расчёт себестоимости продукции пропорционально реализационным ценам**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Продукция** | **Количество** | **Цена реализации ед.продукции, руб.** | **Выручка от реализации продукции, тыс.руб.** | **Уд.вес в структуре товарной продукции, %** | **Затраты на производство продукции, тыс.руб.** | **Себестоимость ед.продукции, руб.** |
| Молоко, ц. | 12990 | 2067 | 26850 | 87,27 | 23334,25 | 1796,32 |
| Приплод:головц. | 38476 | 10200 | 3916,8- | 12,73 | 3403,75 | 8863,93 |
| ИТОГО |  |  | 30766,8 | 100 | 26738 | х |

Сравним полученные результаты, расчета себестоимости продукции молочного скотоводства, различными способами в таблице 3.8.

**Таблица 3.8** - **Себестоимость продукции рассчитанная различными методами**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Продукция** | **Себестоимость 1 ц, руб.** | **Отклонения себестоимости комбинированного метода от других, руб.** |
| **Комбинированный метод** | **Метод коэффициентов** | **Метод цен реализации** | **От метода коэффициентов** | **От метода цен реализации** |
| Молоко, ц. | 1853 | 1955,43 | 1796,32 | -102,91 | 56,2 |
| **Продолжение таблицы 3.8** |
| Приплод, гол. | 6963 | - | 8863,93 | - | -1900,93 |
| ц. | 3909,06 | 1954,53 |  | 1954,53 |  |

Как видно из таблицы 3.8, самая низкая себестоимость молока, рассчитанная методом цен реализации а именно 1796,32 руб. за 1 центнер молока, чем отличается от действующей методики на 56,2 руб. Себестоимость приплода 1 головы, рассчитанная методикой предусмотренной хозяйством (комбинированный метод) является самой низкой и отличается от себестоимости, рассчитанной методом цен реализации на 1900,93 руб.

Такую методику научно обоснованной признать трудно, так как в указанном соотношении могут распределяться только затраты на корма, а не все разнородные затраты [3, с.168]. В связи с этим исчисление точной себестоимости требует пересмотра механизма калькулирования.

Наиболее оптимальным вариантом с точки зрения расчёта точной себестоимости и сокращения затрат, является управленческая система учёта и калькулирования по физиологическим группам содержания животных. Данную систему применим на предприятии молочного скотоводства, в котором технология содержания коров предусматривает деление коров по физиологическим признакам, в частности по показателям продуктивности. В результате каждая группа животных характеризуется своими показателями затрат, надоя и себестоимости, что делает данную систему актуальной. Внедрение системы учёта затрат и калькулирования по физиологическим группам требует внесение изменений в первичные документы, пересмотра пропорции 90:10.

 Указанная система обладает несомненными преимуществами, такими как простота калькуляционных расчётов, относительная обоснованность применяемой для распределения пропорции 90% к 10% и другие. Однако, к существенному недостатку можно отнести тот факт, что 10% от совокупных затрат на содержание основного молочного стада относятся на количество голов приплода, то есть в расчёте на одну голову приходится всегда фиксированная величина затрат, не зависящая от живой массы приплода при рождении. Устранение этого недостатка не требует больших затрат. Достаточно учесть показатель живой массы, для чего можно использовать индекс, рассчитываемый на основе совокупной живой массы приплода за год, выраженной в килограммах [64, с.4].

**Таблица 3.9** - **Расчёт фактической себестоимости приплода в молочном скотоводстве с учётом живой массы приплода при рождении**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Живая масса приплода, кг.** | **Индекс живой массы приплода** | **Совокупные затраты на приплод, руб** | **Фактическая** **себестоимость** **головы,руб.** |
| 19 | 0,0025 | 2673800 | 6684,5 |
| 20 | 0,0026315789 | 6941,58 |
| 21 | 0,0027631579 | 7388,13 |
| 22 | 0,0028947368 | 7739,95 |
| 23 | 0,0030263158 | 8091,76 |
| …………. | ………… | ………… |
| 7600 | 1 | 6963 |

Сопоставляя полученные в таблице 3.9 данные расчёты, можно сделать вывод, что уровень фактической себестоимости одной головы приплода существенно варьируется в зависимости от показателя живой массы с помощью предложенной методики. Полученная разница даёт различную себестоимость более чем на 257 руб. одной головы приплода. Соответственно, чем больше приплод весит, тем больше на него тратилось обменной энергии, и, стало быть, тем выше его себестоимость. Таким образом такая методика более точно определяет себестоимость приплода [64].

 Сельскохозяйственные организации большие потери продукции животноводство несут в результате яловости коров, продуктивность которых ниже примерно на 50 %. При определении резерва увеличения производства молока по данным зоотехнического учета необходимо установить потери молока на одну яловую корову и умножить на сверхплановое количество или возможное сокращение яловых коров. Это существенный неиспользованный резерв увеличения производства молока.

 Для увеличения производства молока рекомендуется провести следующие мероприятия:

- создание прочной кормовой базы, способной удовлетворить потребности скота в питательных веществах;

- освоение комплекса мероприятий по совершенствованию технологии содержания и кормления скота;

- специализация и концентрация производства;

- целенаправленное использование интенсивных пород молочного скота, на основе которых создаются высокопродуктивные стада животных;

Разработка более совершенных и современных приемов силосования и сенажирования позволяет сократить потери при заготовке и в процессе хранения и получать высококачественные корма.

Должны совершенствоваться рецептуры изготовления премиксов и кормовых добавок. Вместе с этим нужно использовать такую рецептуру комбикормов, чтобы зерновую часть кормосмесей заменить более дешевыми и эффективными ингредиентами - свекловичным жомом, мелассой, шротами, травяной мукой и др.

Разработка ресурсосберегающих технологий, основывающихся на биологических особенностях различных половозрастных групп скота. Использование рациональных, малозатратных приемов позволяет резко повысить экономику производства молока.

Интенсификация молочного скотоводства основывается на повышенной выбраковке коров и более быстрой замены основного стада молодыми высокопродуктивными животными [65].

Таким образом, использование всех факторов интенсификации производства молока в скотоводстве позволяет поднять отрасль на более высокую ступень развития, сделать ее высокорентабельной.

3.4 Методика анализа затрат на производство продукции

молочного скотоводства

На современном этапе проблема снижения себестоимости приобретает особую актуальность. Поиск резервов ее снижения помогает многим хозяйствам избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Большую роль в этом должен сыграть анализ хозяйственной деятельности предприятий, основными задачами которого являются:

- осуществление систематического контроля за выполнением плана снижения себестоимости продукции;

- обеспечение экономического обоснования планового задание по уровню себестоимости продукции, прибыли и рентабельности, а также снижения себестоимости продукции;

- изучение влияния факторов на изменение ее уровня;

- обеспечение возможности оперативного контроля за формированием себестоимости продукции;

- выявление резервов снижения себестоимости продукции;

- объективная оценка деятельности предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий, направленных на освоение выявленных резервов.

В настоящее время применяется следующая методика организации анализа на сельскохозяйственных предприятий:

* анализ динамики и оценка достигнутого уровня себестоимости продукции (работ, услуг);
* анализ выполнения плана по уровню себестоимости продукции (работ, услуг) за отчетный период;
* межхозяйственный сравнительный анализ себестоимости продукции;
* факторный анализ себестоимости продукции в целом, по видам и статьям затрат;
* определение резервов снижения себестоимости продукции;
* обоснование материалов анализа и обоснование предложений по использованию выявленных резервов.

Порядок проведения анализа себестоимости продукции животноводства такой же, как и растениеводства. Сначала определяют общие показатели выполнения плана по затратам в животноводстве и находят снижение (повышение) себестоимости против плана (или прошлого года). Затем анализируют выполнение плана по себестоимости отдельных видов продукции и определяют влияние производственных факторов на себестоимость.

Данные для анализа себестоимости продукции животноводства в колхозах и совхозах берут из формы № 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства» годового отчета. В производственно-финансовых планах колхоза и совхоза необходимые для анализа данные содержатся в таблице «Затраты на производство и себестоимость продукции животноводства».

Выполнение плана по себестоимости продукции животноводства зависит от двух производственных факторов: затрат на обслуживание 1 головы скота и продуктивности животных. При анализе выполнения плана по себестоимости отдельных видов продукции животноводства прежде всего необходимо установить влияние названных факторов на уровень себестоимости. Используют для этого метод цепной подстановки. Однако общей характеристики состояния выполнения плана по себестоимости того или иного вида продукции недостаточно. Необходимо найти конкретные причины повышения (снижения) себестоимости, рассмотреть структуру ее, сопоставить с планом и с уровнем прошлого года, установить причины снижения продуктивности животных. Эти вопросы решаются таким же образом, как и при анализе себестоимости продукции растениеводства. Анализ уровня продуктивности осуществляют по факторам, которые определяют его (организация и уровень кормления и содержания животных, породность, ведение племенного дела). Данные своего предприятия необходимо сопоставлять с уровнем передового предприятия.

Затраты на корма являются главной статьей расхода при производстве продукции животноводства. В свиноводстве, например, удельный вес их может достигать 50 и больше процентов всех затрат. Величина затрат на корма зависит от норм кормления (затраты кормов на производство 1 ц продукции) и стоимости единицы корма. Для определения этого показателя используют форму № 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства», Как и по растениеводству, на основе анализа себестоимости по каждому виду продукции необходимо установить неоправданные расходы на производство, резервы уменьшения затрат и снижения себестоимости продукции, особенно по двум статьям затрат - оплате труда и затратам на корма.

Экономное расходование кормов, научно обоснованные рационы животных обеспечивают необходимые условия режима экономии по данной статье затрат и снижение себестоимости. Достаточная обеспеченность животных полноценными кормами и правильное использование их являются важнейшими путями снижения себестоимости животноводческой продукции. В себестоимости продукции животноводства значительный удельный вес имеют затраты на оплату труда. Поэтому создание условий режима экономии по данной статье также является важным резервом снижения себестоимости. Другим важным резервом снижения себестоимости продукции данной отрасли является применение комплексной механизации работ. Все мероприятия по повышению продуктивности животных на основе внедрения в производство достижений науки и передового опыта также являются эффективными и приводят к снижению себестоимости продукции. В этом направлении будет действовать и такой фактор, как обеспечение животных соответствующими помещениями и т. д.

Повышение экономической эффективности производства молока на основе увеличения выхода продукции, при уменьшении затрат в расчете на единицу продукции, является одной из многочисленных задач, поставленных перед сельским хозяйством. В настоящее время важным показателем эффективности производства молока, является уровень его рентабельности. Если не будет снижена себестоимость молока, то даже высокие цены реализации не смогут обеспечить значительного роста эффективности производства. Чем ниже себестоимость, тем больше предприятие получает прибыли и тем значительнее средства, которыми он располагает, для осуществления расширенного воспроизводства.

Затраты на производство продукции группируются по элементам и статьям, формируются по месту возникновения, объектам учета, планирования и калькулирования себестоимости. Под элементами затрат понимаются затраты, однородные по своему экономи­ческому содержанию, а под статьями — затраты, включающие один или несколько элементов.

Анализ затрат на производство продукции представлен в таблице 3.9. Анализ проводим на основании данных формы 8 – АПК годовых отчетов за 2014 – 2016 года.

**Таблица 3.9 –** **Анализ затрат на производство продукции животноводства**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатель** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016г.** |
| **Сумма, тыс.руб** | **Структура затрат, %** | **Сумма, тыс.руб** | **Структура затрат, %** | **Сумма, тыс.руб** | **Структура затрат, %** |
| 1 | Оплата труда  | 5913 | 21,1 | 6289 | 20,34 | 6293 | 18,77 |
| 2 | Отчисления на социальные нужды | 1596 | 5,69 | 1924 | 6,22 | 1926 | 5,74 |
| 3 | Материальные затраты | 18040 | 64,36 | 19838 | 64,15 | 21750 | 64,87 |
| 4 | Амортизация | 2355 | 8,4 | 2736 | 8,85 | 3362 | 10,03 |
| 5 | Прочие затраты | 126 | 0,45 | 138 | 0,44 | 199 | 0,59 |
| 6 | Затраты всего | 28030 | 100 | 30925 | 100 | 33530 | 100 |

**Рисунок 3.2 - Структура затрат на производство продукции**

Как видно из таблицы 3.9, затраты хозяйства на продукцию животноводства в 2016 году по сравнению с 2014 годом увеличились на 5500 тыс.руб., это произошло за счет увеличения выпуска продукции животноводства.

Основную долю в общей сумме затрат, на протяжении 3-х лет, занимают материальные затраты, в течении трех лет доля материальных затрат практически не изменилась и составляет 64 %. Следовательно, данное производство является материалоемким и важнейшим направлением снижения затрат на производство будет поиск резервов по сокращению этих расходов. Как известно, источником экономии материалов является их рациональное использование.

За рассматриваемый период снизилась доля затрат на оплату труда, это связано с тем что, численность работников в животноводстве сократилась. Увеличение удельного веса прочих затрат вызвано изменением их структуры.

Размеры расходов на продукцию складываются под воздействием используемых в процессе производства учетной стоимости средств и предметов труда, применяемых схем выполнения технологических операций, систем вознаграждения работников за трудовое участие. И все это фиксируется в первичных учетных документах, информация которых накапливается и в последующем получает отражение в отчетных формах.

Итоговой годовой формой отчетности производственно-экономической деятельности коллективных сельскохозяйственных предприятий в отрасли животноводства является форма № 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства». Сведения, содержащиеся в указанной форме, и являются основными источниками информации для годового экономического анализа деятельности предприятий по рассматриваемой отрасли за 2016 год.

Анализ затрат и себестоимости продукции за 2016 год представлен в таблице 3.10.

**Таблица 3.10 –** **Анализ затрат и себестоимости по видам продукции молочного скотоводства**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Продукция и статья затрат** | **Всего затрат** | **В том числе** |
| **Сумма, тыс.руб.** | **Структура, %** | **На 1 ц, тыс. руб.** | **На 1 гол, тыс. руб.** |
| Молоко (12990ц) |
| 1 | Оплата труда с отчислениям на социальные нужды | 4442 | 18,46 | 0,34 | - |
| 2 | Затраты на корма | 5594 | 23,25 | 0,43 | - |
|  | В т.ч собственные корма | 4908 | 20,4 | 0,38 |  |
| 3 | Электроэнергия | 1135 | 4,71 | 0,09 | - |
| 4 | Нефтепродукты | 1065 | 4,43 | 0,08 | - |
| 5 | Содержание основных средств | 2236 | 9,29 | 0,17 | - |
| 6 | Прочие затраты | 9592 | 39,86 | 0,74 | - |
| 7 | Итого затрат | 24064 | 100 | 1,85 | - |
| Приплод (384 гол) |
| **Продолжение таблицы 3.10** |
| 1 | Оплата труда с отчислениям на социальные нужды | 494 | 18,47 | - | 1,29 |
| 2 | Затраты на корма | 622 | 23,26 | - | 1,62 |
|  | В т.ч. собственные корма | 545 | 20,38 |  | 1,42 |
| 3 | Электроэнергия | 126 | 4,71 | - | 0,33 |
| 4 | Нефтепродукты | 118 | 4,42 | - | 0,31 |
| 5 | Содержание основных средств | 248 | 9,27 | - | 0,64 |
| 6 | Прочие затраты | 1066 | 39,87 | - | 2,77 |
| 7 | Итого затрат | 2674 | 100 | - | 6,96 |

Анализируя полученные данные таблицы 3.10 видно, что себестоимость 1 центнера молока равна 1850 руб., а себестоимость 1 головы приплода равна 6960 руб. Наибольшую долю затрат в себестоимости продукции занимают прочие затраты, они составляют 39 % и затраты на корма 23 %, следовательно этим затратам необходимо уделить особое внимание при выявлении резервов снижения себестоимости. Наименьшую долю затрат составляют затраты на нефтепродукты и составляют 4 %.

**Таблица 3.11 –** **Динамика себестоимости 1 центнера молока в СПК Колхоз**

**«Завет Ильича»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2014 год** | **2015 год** | **2016 год** |
| Себестоимость 1 ц. молока, руб. | 1693 | 1579 | 1850 |
| Темп роста цепной, % | 100 | 93,27 | 117,16 |
| Темп роста базисный,% | 100 | 93,27 | 109,27 |

В 2016 году по сравнению с 2014 годом себестоимость молока увеличилась на 9,27 %, а в сравнении с 2015 годом себестоимость молока увеличилась на 17,16 %, это является отрицательной тенденцией, так как организация должна стремиться к снижению себестоимости. В 2015 году по сравнению с 2014 годом себестоимость молока сократилась, на 6,73%. Более наглядно динамика себестоимости 1 центнера молока показана на рисунке 3.3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2014 год** | **2015 год** | **2016 год** |
| Себестоимость 1 головы приплода, Руб. | 5481 | 5086 | 6960 |
| Темп роста цепной, % | 100 | 92,79 | 136,85 |
| Темп роста базисный,% | 100 | 92,79 | 126,98 |

**Таблица 3.12–** **Динамика себестоимости 1 головы приплода в СПК Колхоз «Завет Ильича»**

В 2016 году по сравнению с 2014 годом себестоимость 1 головы приплода увеличилась на 26,98%, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом сократилась на 7,21 %. Более наглядно динамика себестоимости 1 головы приплода показана на рисунке 3.3.

**Рисунок 3.3 –** **Динамика себестоимости 1 ц молока и 1 головы приплода**

 Динамика затрат на корма представлена в таблице 3.13.

**Таблица 3.13 –** **Динамика затрат на корма в СПК Колхоз «Завет Ильича»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Года** | **Отклонение (+;-)** |
| **2014** | **2015** | **2016** |
| Затраты на корма всего, тыс.руб | 6820 | 6940 | 6216 | -604 |
| Поголовье коров, головы | 370 | 370 | 370 | - |
| Затраты на корма на 1 голову, руб | 18432 | 18757 | 16800 | -1632 |

Затраты на корм в СПК Колхоз «Завет Ильича» в 2016 году по сравнению с 2014 годом снизились на 604 тыс.руб., это является положительным моментом для хозяйства. Затраты на 1 голову также сократились на 1632 руб.

Проведение анализа уровня затрат и себестоимости продукции позволяет не только оценить фактическое состояние дел в хозяйстве, но и выявить их причины.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Молочная отрасль России находится сегодня в крайне непростом положении. Этому способствовало влияние ряда факторов. Относительно низкая инвестиционная привлекательность молочной отрасли (в сравнении, например, со свиноводством, птицеводством) в условиях девальвации национальной валюты в 2014 – 2015 годах привела к снижению объемов инвестиций в модернизацию и развитие производства и переработки молока. Увеличение стоимости кредитных ресурсов и себестоимости производимой продукции в 2015 году способствовало сохранению тенденции сокращения поголовья коров.

Проанализировав основные показатели молочного скотоводства в Удмуртской Республике можно сделать обобщающий вывод о том что, несмотря на снижение поголовья коров, валовой надой молока имеет тенденцию к увеличению. Увеличение валового надоя молока произошло в основном за счет того, что за 2016 год были построены 44 новые фермы и 25 помещений были реконструированы под молочное поголовье, а также за счет того, что в регионе с 2015 года реализуется программа по достижению показателя 1 млн. тонн молока в год к 2020 году. В ее рамках выделяются дополнительные средства на строительство ферм. В целом появилось 17 тысяч дополнительных скотомест.

Целью выпускной квалификационной работы было изучение учета теоретических и практических аспектов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции а также определение путей их совершенствования. Для достижения поставленной цели выпускной квалификационной работы выполнены следующие задачи:

- рассмотрены теоретические аспекты учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции;

- проведен анализ современного состояния молочного скотоводства и изучены – предпосылки и приоритетные направления развития молочного скотоводства в Удмуртской Республике;

- предложены пути совершенствования управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Изучив мнения ученых и практиков по проблемам учета затрат на производство продукции можно сделать выводы о том, что тема глубоко изучена современными авторами, наиболее актуальные вопросы учета затрат на производство продукции рассматриваются в работах Алборова Р.А. [8], Пизенгольц М.З.[34], Хоружий Л.И.[44].

Целью учета затрат на производство продукции является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат на производство продукции, исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции, а также контроль за использованием в производстве материальных, трудовых, земельных и других ресурсов.

Система управления затратами необходима для успешной деятельности предприятия, так как информация о затратах используется для разработки стратегии развития, призванной обеспечить устойчивое преимущество перед конкурентами.

 Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства. В нем синтезируются все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. Снижение себестоимости – одна из первоочередных и актуальных задач любого хозяйствующего субъекта. От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние предприятия и его платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию [16, с.274].

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затрат с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы экономии. Кроме того, они способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительской стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг.

Поэтому совершенствование управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции имеет важное значение в общей системе учета затрат

Основным видом деятельности СПК Колхоз «Завет Ильича» является производство сельскохозяйственной продукции, его доля в выручке организации в 2016 году составила 98,73 %.

В целом за период 2014-2016гг. произошли положительные изменения: в 2016 году хозяйство получило прибыль от продаж в размере 1700 тыс.руб., а в 2014 году в хозяйстве прибыли от продажи не было. Чистая прибыль хозяйства в отчетном периоде выросла на 353 %.

К положительным изменениям за анализируемый период следует отнести рост следующих показателей:

- увеличение производства молока на 11 %;

-фондоотдачи на 39,44%;

-рентабельности использования основных средств 54,25%;

-производительность труда в животноводстве 54%;

-прибыль на 1 руб. материальных затрат увеличилась на 233,33%.;

- на 16,98% снизились затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции;

- кредиторская задолженность сократилась на 25,2 %;

- коэффициент общей платежеспособности увеличился на 62,33 %.

Анализ коэффициентов финансовой устойчивости позволил сделать вывод о том, что в организации наблюдается не высокий уровень финансовой устойчивости и что СПК Колхоз «Завет Ильича» в значительной степени зависит от кредиторов по причине недостатка собственного капитала.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета с применением компьютерной программы «1С». Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Формы, не содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаются директором отдельными приказами.

По итогам проведенного исследования можно сделать следующие выводы о состоянии учета затрат и исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК Колхоз «Завет Ильича»:

- в колхозе учет затрат и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства организован правильно.

- аналитический и синтетический учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в СПК Колхоз «Завет Ильича» ведется в соответствии с действующим законодательством.

- учет производственных затрат на аналитических счетах по счету 20
«Основное производство», субсчет «Животноводство» ведут по
номенклатуре статей.

- исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в СПК Колхоз «Завет Ильича» производится комбинированным способом. Объектом учета затрат является основное молочное стадо, а объектом калькулирования – молоко и приплод.

- себестоимость продукции в молочном скотоводстве в СПК Колхоз «Завет Ильича» исчисляют комбинированным методом.

Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК Колхоз «Завет Ильича» в целом ведется правильно. Но все, же имеется ряд недостатков, по устранению которых необходимо принять ряд мер.

В качестве предложений по совершенствованию учета затрат на производство мы предлагаем:

- ввести график документооборота по учету затрат на производство продукции;

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции;

- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции;

- внедрение элементов системы «директ-костинг» в хозяйстве, позволяющее рассчитывать точку безубыточности;

- расчёт фактической себестоимости приплода в молочном скотоводстве с учётом живой массы приплода при рождении.

В соответствии с Методическими рекомендациями Минсельхоза РФ себестоимость продукции в молочном скотоводстве исчисляют следующим образом: из общей суммы затрат на содержание молочных коров исключают стоимость побочной продукции, а оставшиеся затраты распределяют между сопряженной продукцией в соответствии с нормами расхода обменной энергии кормов: на молоко – 90%; на приплод – 10%. К существенному недостатку можно отнести тот факт, что 10% от совокупных затрат на содержание основного молочного стада относятся на количество голов приплода, то есть в расчёте на одну голову приходится всегда фиксированная величина затрат, не зависящая от живой массы приплода при рождении. Достаточно учесть показатель живой массы, для чего можно использовать индекс, рассчитываемый на основе совокупной живой массы приплода за год, выраженной в килограммах. Использование предлагаемого метода расчета себестоимости продукции молочного скотоводства приведет к уточнению оценки себестоимости 1 головы приплода и 1 центнера молока.

Внедрение элементов системы "директ-костинга" в хозяйстве позволит рассчитывать критическую точку безубыточности, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от различных факторов на общую сумму затрат и себестоимость единицы продукции. Рассчитанная себестоимость данным методом дает дополнительную информацию, необходимую для более эффективного производства.

Одним из важнейших направлений совершенствования учета затрат и калькуляции себестоимости продукции  молочного скотоводства  является  разработка  научно  обоснованной  номенклатуры  калькуляционных  статей. Существенный  недостаток  установленной  номенклатуры  статей  затрат  в  животноводстве – значительное  укрупнение  расходов объединение в отдельные статьи  затрат отражающих  различные  хозяйственные  процессы. Мы предлагаем скорректировать номенклатуру калькуляционных статей. При использовании предложенной номенклатуры статей затрат на производство продукции молочного скотоводства все затраты можно свести по экономическим элементам, построив «Свод затрат по экономическим элементам» по молочному скотоводству, а в дальнейшем по колхозу в целом.

Таким образом, при проверке учета затрат на производство продукции решается комплекс задач, связанных с исследованием законности, целесообразности, полноты и своевременности осуществления учета затрат на производство продукции для подтверждения достоверности и реальности оценки готовой продукции в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ
2. Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" от 08.12.1995 N 193-ФЗ
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»
4. Налоговый кодекс РФ. Часть 2 от 05.08.2000 № 117 - ФЗ
5. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. [приказом](http://base.garant.ru/12115838/) Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н)
6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (приказ от 6 июня 2003 года №792)
7. "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве" (утв. Минсельхозом РФ)
8. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А.Алборов. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 224с.
9. Алборов Р.А., Бодриков С.В. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственного и перерабатывающих предприятий. - 2009. - №1.
10. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебник / под ред. В.П. Смеркалова, Г.А. Ораевской. - М.: Финансы и кредит, 2011 г.
11. Алборов Р.А. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева. – Ижевск: Шеп («Колос»), 2000.
12. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов . – М.: Экспертное бюро –М, 1997.
13. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебник / ред. Г.А. Ораевской. - М.: Агропромиздат, 2012 г.
14. Баширов А.А. Учет издержек производства и калькулирование себестоимости в подрядном строительстве / А.А. Баширов. – М.: Финансы и статистика, 1986
15. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК«Велби», Изд-во «Проспект», 2007.
16. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский финансовый учет. –М.:Эксмо,2008.-528с.
17. Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: Учебное пособие для экон. вузов / И.Н. Белый.– Минск.: Выш.шк., 1990.
18. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссаров. – М.: Финансы и статистика, 1989.
19. Бухгалтерский учет. Керимов В.Э. 2-е изд. - М.: 2006. — 688 с
20. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. -5-е изд., перераб. И доп. – М.:КНОРУС, 2011. -472с.
21. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 8-

Изд., испр. – М. : Издательство «Омега – Л», 2010. – 570с.

1. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А.Бабаев, И.П.Комиссарова, В.А.Бородин; Под ред. проф. Ю.А.Бабаева, проф. И.П.Комиссаровой. – 2-е издание ., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005 - 527 с.
2. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Аудит себестоимости продукции // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2007. - №4.
3. Боярчук О.И., Семиусов П.М. Степень влияния производительности труда на себестоимость продукции // Аграрная наука. - 2011. - №9.
4. Бухгалтерский учет/ Л.И.Хоружий, Р.Н.Расторгуева, Р.А.Алборов, Л.В.Постникова; Под ред. Л.И.Хоружий и Р.Н.Растургуевой. – М.: КолоС, 2004. – 511с.
5. Важов А.Я. Учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных предприятиях / А.Я. Важов. – М.: Финансы и статистика, 1984.
6. Васин Ф.Л. К вопросу о классификации затрат на производство // Бухгатерский учет – 2008г. - с.53
7. Голованов, А.А. Учет затрат на производство на предприятиях агропромышленного комплекса / А.А. Голованов // Бухгалтерский учет. - 2005. - №7.
8. Голованов А.А. Особенности организации бухгалтерского учета затрат на производство, доходов и финансовых результатов на предприятиях АПК / А.А. Голованов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1997. – № 12.
9. Гусева Т.М., Шеина Т.Н., Нурмухамедова Х.Ш. Бухгалтерский учет: учебное пособие. Изд-во «Проспект», 2010.-576с.
10. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ - ДАНА , 2004. – 351с.
11. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2000.
12. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007г.-592с.
13. Коваленко Ю.С. Нормативный метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве / Ю.С. Коваленко, В.Г. Линник. - М.: Агропромиздат, 1990.
14. Коваленко Ю.С. Нормативный метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве / Ю.С. Коваленко, В.Г. Линник. - М.: Агропромиздат, 1990.
15. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник / В.Э. Керимов. - М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2001.
16. Ламыкин И.А., Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. – М.: Статистика, 2009г. – 168с.
17. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий / В.Г. Линник. – Киев: Выща школа, 1986.
18. Маркс К. Капитал. – Т. 1 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. –2-е изд. – Т. 23.
19. Моссоковский В.Б. Классификация и обоснование состава расходов на производство // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий – 1993 г - № 4 – с 12-15 // .
20. Молчанов, С. С. Бухгалтерский и управленческий учет (два полных курса) / С. С. Мол- чанов. – М.: Эксмо, 2008. – 736 с
21. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Бухгалтерский учет. Изд-во «КноРус», 2009 г.- 576 с.
22. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Система «директ-костинг». Теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993.
23. Остаев Г.Я. Учебник. – Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012 – 284 с.
24. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 1. Ч. 1.; Т.2. Ч., Ч. 3.: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002.
25. Пизенгольц М.З. «Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве», М- «Финансы и статистика»,2008г.-399с.
26. Попов Н.А. Экономика сельскохозяйственного производства. – М.: ЭКМОС, 2008.-496с.
27. Прокофьева А.И. «Методы учета затрат на производство» Главный Бухгалтер, №8 2010г. – с.11 -13.
28. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика. 1987.
29. Практическое руководство / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. — М.: Эксмо, 2007. — 320 с. — (Справочник руководителя и главного бухгалтера)
30. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости в сельскохозяйственных предприятиях: Учебное пособие / В.К. Радостовец. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 1986.
31. Рекомендации по учету производства и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции в агроформированиях /В.И. Трухачев, В.А. Пипко, Н.В.Кулиш и др.-Ставрополь: АГРУС, 2007 – 224 с.
32. План мероприятий («дорожная карта») по увеличению валового производства молока в Удмуртской Республике на 2016-2020 годы.
33. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: Учебник для вузов – М.:Инфра – М, 2006 – 528 с.
34. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск, Новое знание, 2011г- 704с.
35. Стуков С.А. Учет затрат на производство / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1991.
36. Толстолесова Л.А., Нунян О.А., МЕТОДЫ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXXII междунар. науч.-практ. конф. № 12(32). – Новосибирск: СибАК, 2013.
37. Учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах: учебное пособие Е.А.Шляпникова. – Ижевск.: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012 – 107 с.
38. Чернова Т.В., [Экономическая статистика](http://www.aup.ru/books/m81/): Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 1999
39. Экономика сельского хозяйства. Серия «Учебники и учебные пособия». – Ростов н/Д: «Феникс», 2003.
40. Экономика сельского хозяйства: Учебник / под ред. Добрынина. - М.: Агропромиздат, 2010 г.
41. Экономика сельского хозяйства: Учебник / под ред. И.А. Попова. - М.: Дело и сервис, 2010 г.
42. Экономика сельскохозяйственных предприятий: Учебник / под ред. Ю. Цедиеса, А.А. Угарова. - М.: МСХА, 2009 г.
43. [http://www.kgau.ru](http://www.kgau.ru/new/all/konferenc/konferenc/2013/e19.pdf) – Вопросы калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства. Бородина Т.А.
44. http://www.treeland.ru – Подворье – стадо.
45. http://www.economicwealth.ru/wels-320-2.html