**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

**Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита**

|  |  |
| --- | --- |
|  | Допускается к защите:зав. кафедрой д.э.н., профессор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Р.А. Алборов«\_\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2017 г. |

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: «Учет и аудит затрат на производство продукции молочного скотоводства (на примере ООО «Навруз» Агрызского района Республики Татарстан)»

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник А.Э. Фатыхова

Научный руководитель

к.э.н., доцент И.Е. Тришканова

Ижевск 2017

**СОДЕРЖАНИЕ**

[ВВЕДЕНИЕ 4](#_Toc485231487)

[1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА](#_Toc485231488) [ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО](#_Toc485231489) [СКОТОВОДСТВА 7](#_Toc485231490)

[1.1 Теоретические основы учета затрат на производство и исчисления](#_Toc485231491) [себестоимости продукции молочного скотоводства 7](#_Toc485231492)

[1.2 Теоретические основы аудита затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства 18](#_Toc485231493)

[2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «НАВРУЗ» 26](#_Toc485231494)

[2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации 26](#_Toc485231495)

[2.2 Организационное устройство и структура](#_Toc485231496) [управления организации 28](#_Toc485231497)

[2.3 Основные экономические показатели организации, её финансовое состояние и платежеспособность 29](#_Toc485231498)

[2.4 Оценка состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации 39](#_Toc485231499)

[3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «НАВРУЗ» 45](#_Toc485231500)

[3.1 Первичный учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в организации 45](#_Toc485231501)

[3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в организации 55](#_Toc485231502)

[3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в организации 63](#_Toc485231503)

[3.4 Совершенствование учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организациии 65](#_Toc485231504)

[4 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «НАВРУЗ» 76](#_Toc485231505)

[4.1 Значение, задачи и источники аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства 76](#_Toc485231506)

[4.2 Планирование и программирование аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 78](#_Toc485231507)

[4.3 Методика проведения аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 86](#_Toc485231508)

[4.4 Обобщение и оформление результатов аудита затрат на производство продукции в организации 97](#_Toc485231509)

[ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ 104](#_Toc485231510)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 111](#_Toc485231511)

ПРИЛОЖЕНИЯ

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Сельское хозяйство является важной отраслью экономики. Это доказывает существование агропромышленной политики, которая направлена на то, чтобы сделать данную отрасль высокоэффективной, конкурентоспособной, а также существенно улучшить ее качество.

 Молочное животноводство оказывает большое влияние на экономику всего сельского хозяйства, поэтому производство молока имеет большое народно-хозяйственное значение. Однако, сложившаяся обстановка в животноводстве страны вызывает большую тревогу и озабоченность, требует серьезного анализа и определения стратегии и тактики развития молочного скотоводства. В этой связи большое значение приобретает стремление к снижению себестоимости продукции молочного скотоводства.

Себестоимость продукции, как известно, является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства. В нем синтезируются все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние организации и ее платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию.

Снижение себестоимости и повышение на этой основе рентабельности производства продукции молочного скотоводства требует надлежащей организации учета затрат на производство и соблюдения позитивной методики калькулирования себестоимости продукции. А в этом, в свою очередь, неоценимую помощь оказывает аудит учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции.

**Цель и задачи выпускной квалификационной работы.** Целью выпускной квалификационной работы является изучение состояния бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и разработка рекомендаций по его рационализации, а также проведение аудита по этому участку учета.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- рассмотреть теоретические основы бухгалтерского учета и аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- провести оценку состояния экономики изучаемой организации, а так же состояния системы ее бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- изучить состояние бухгалтерского учета и предложить мероприятия по его рационализации;

- провести аудит затрат на производство продукции молочного скотоводства в соответствии с разработанной методикой;

- оценить и оформить результаты аудиторской проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования была выбрана сельскохозяйственная организация, основным видом деятельности которой является производство сельскохозяйственной продукции, а именно продукии животноводства - ООО «Навруз» Агрызского района Республики Татарстан.

Предметисследования – учет и аудит затрат на производство продукции молочного скотоводства на примере ООО «Навруз» Агрызского района Республики Татарстан.

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту:**

- теоретические положения, определяющие сущность учета и аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации ООО «Навруз»;

- экономическая и правовая характеристика ООО «Навруз», характеристика системы ее бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета и аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз».

**Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** являются труды ученых - экономистов и практиков, а также законодательные и нормативные документы.

Для реализации методической основы в исследовании порядка учета и аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства были применены общенаучные методы: статистический, монографический, ба­лансовый, экономико-математический.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Навруз» за период 2012-2016гг.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА

# ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

## Теоретические основы учета затрат на производство и исчисления

## себестоимости продукции молочного скотоводства

Затраты играют важную роль в деятельности организации. От их величины зависит финансовый результат от продажи готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг. Данная связь выражается в том, что финансовый результат определяется как разница между выручкой от продажи продукции и затратами на ее производство и реализацию.

На сегодняшний день термин «затраты» широко используется в экономической сфере, тем не менее общепринятого определения относительно него еще не сложилось.

Так, С.А. Николаева [50] определяет затраты как стоимостное выражение использован­ных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. С.М. Бычкова [34] считает, что затраты – это расходы ресурсов, относимые к отчетному периоду при исчислении финансового результата за этот период. По мнению О.В. Грищенко [41], затраты - это явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, то есть, стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности.

Таким образом, обобщая вышесказанное, можно определить затраты как стоимостное выражение потребленных сырьевых, материальных, трудовых и финансовых ресурсов, отражаемых в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

В момент признания в бухгалтерском учете затраты не оказывают влияния на прибыль организации и этим они отличаются от расходов, которые означают лишь факт использования сырья, материалов и услуг.

Иными словами, накопление затрат, которые несет организация, направлено на исчисление себестоимости продукции, которая становится расходом только в момент извлечения дохода от реализации продукции.

На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентируют МСФО 18 «Выручка» [22], а также отечественные ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации» [20,21].

В настоящее время на практике термины «затраты», «расходы» и «издержки» в подавляющем большинстве случаев используют как синонимы.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к сокращению капитала этой организации за исключением вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для правильной организации учета расходов большое значение имеет их классификация. Так как именно экономически обоснованная классификация затрат лежит в основе организации учета и контроля производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе эффективных управленческих решений.

Р.А.Алборов и Т.А.Ильина [23] отмечают, что в последние годы экономической наукой и практикой существенно расширены классификационные признаки издержек, дана более четкая их характеристика. Однако, с точки зрения информационного обеспечения управления, действующая в настоящее время группировка затрат нуждается в улучшении и совершенствовании. Основным недостатком применяемой классификации затрат, по их мнению, является сохранение подчиненности одной главной цели – обеспечить достоверное исчисление себестоимости выпускаемой продукции.

Важнейшими группировками затрат, которые используются в теории и практике учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отечественном учете являются группировки по экономическим элементам и статьям калькуляции. Единая классификация затрат для всех отраслей экономики до сих пор остается существенным преимуществом отечественного учета перед западным, где подобные классификации отсутствуют.

Применение единой классификации затрат в отечественной теории и практике связано с доминирующим мнением об абсолютной точности данных бухгалтерского учета и различным толкованием одних и тех же затрат в работах многих авторов по данному вопросу.

Так, например, по экономическому содержанию издержки производства Г.И.Гринман [40], М.Я.Штейман [60] и А.Ф.Галкин [37] подразделяют на затраты живого и овеществленного труда, а А.Ф.Ширшов и А.П.Добровольский – на элементные и комплексные.

В экономической литературе рассматриваются также и самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам. В теоретических исследованиях различных авторов, а также в учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому учету насчитывается от трех до семнадцати и более признаков классификации затрат.

Так, Н.М.Студенкова [56] подразделяет издержки производства на 3 группы; М.З.Пизенгольц [53] на 4 группы; И.А.Ламыкин [46] на 7 групп; Н.Г.Белов [31] на 8 групп и т.д.

В ходе анализа данных классификаций, мы пришли к мнению, что наиболее полная классификация производственных затрат представлена в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [9] (Приложение В).

Хочется отметить также, что на наш взгляд, наиболее полезной для организации учета, контроля, анализа и управления издержками в животноводстве является следующая классификация затрат.

**Таблица 1.1 – Оптимальная классификация затрат для молочного скотоводства**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Признак классификации** | **Элементы классификации** |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | По экономическому содержанию | - Затраты средств труда;- Затраты оплаты труда;- Затраты на оплату живого труда;- Затраты прочего имущества |
| 2 | По отношению к технологическому процессу | - Основные;- Накладные |
| 3 | По месту возникновения | - Бригадные;- Отраслевые;- Хозяйственные |
| 4 | По видам продукции, работ, услуг | - Продукции;- Работ и услуг |
| 5 | По способу распределения на объект производственного учета | - Прямые;- Косвенные |
| 6 | По отношению к объему производства | - Переменные;- Условно-переменные;- Условно-постоянные |
| 7 | По статьям и элементам расходов | - Одноэлементные;- Комплексные |
| 8 | По отношению к плану | - Планируемые (нормируемые);- Отклонения от плана (норм) |
| 9 | В зависимости от времени возникновения затрат и отнесения на себестоимость продукции | - Текущие;- Предстоящие;- Расходы будущих периодов |
| 10 | По видам производств | - Затраты основного производства;- Затраты вспомогательных производств и хозяйств;- Затраты в обслуживающих хозяйствах |
| 11 | В зависимости от их характера, условий осуществления и направлений его деятельности | - Расходы по обычным видам деятельности;- Прочие расходы |

Традиционно, в соответствии с действующими методическим рекомендациями, для целей управления затратами в животноводстве применяется группировка их по двум признакам: экономическим элементам и калькуляционным статьям.

По экономическим элементам затраты подразделяются следующим образом:

- Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- Затраты на оплату труда;

- Отчисления на социальные нужды;

- Амортизация;

- Прочие затраты

По статьям калькуляции выделяются следующие затраты:

1.Материальные ресурсы, используемые в производстве:

- семена и посадочный материал;

- удобрения;

- средства защиты растений и животных;

- корма;

- сырье для переработки;

- нефтепродукты;

- топливо и энергия на технологические цели;

- работы и услуги сторонних организаций;

2.Оплата труда:

- основная;

- дополнительная;

- натуральная;

- другие выплаты;

- отчисления на социальные нужды;

3.Содержание основных средств:

- амортизация;

- ремонт и техническое обслуживание основных средств;

4.Работы и услуги вспомогательных производств;

5.Налоги, сборы и другие платежи;

6.Прочие затраты;

7.Потери от брака, падежа животных;

8.Общепроизводственные расходы;

9.Общехозяйственные расходы.

Что касается метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

А.В.Глущенко и Н.Н.Нелюбова [39] определяют его как совокупность приемов, применяемых для учета затрат и исчисления фактической себестоимости отдельного вида продукции, работ, услуг или их единицы.

По поводу классификации методов на сегодняшний день существует множество мнений, до сих пор ведутся дискуссии, поэтому общепринятая классификация методов еще не определилась.

**Таблица 1.2 - Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости, выделяемые российскими учеными**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Ф.И.О. автора** | **Методы учета затрат, выделяемые автором** |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | В. Ф. Палий[52]  | Все методы калькулирования могут быть разделены на две классификационные группы: индивидуальные (позаказный и позаказно-нормативный) и массовые (попередельный, попроцессный, поиздельный и нормативный); |
| 2 | Е.А.Вагапова[35] | Позаказный, попередельный, попроцессный и нормативный; |
| 3 | Е.А. Бойко и И.Н. Богатая[32] | Позаказный, попередельный и попроцессный; учет фактических затрат, нормативный и учет затрат по системе стандарт - кост, учет затрат по полной и сокращенной себестоимости (система директ - кост), полуфабрикатный и бесполуфабрикатный, однокоэффициентный и многокоэффициентный, плановый и отчетный методы учета затрат; |
| 4 | Н.П. Кондраков[45]  | Нормативный, позаказный, попередельный, попроцессный (простой, однопередельный), метод учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции («директ-костинг»); |
| 5 | О.Д. Каверина[42] | Позаказное и попередельное калькулирование; фактическое и нормативное калькулирование; |
| 6 | М.А. Вахрушина[36] | Попроцессный метод, попередельный метод, позаказный метод, учет затрат по функциям (метод АВС). |

Среди экономистов существуют также разные точки зрения и по вопросам классификации методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции. Одни рассматривают их как единый процесс исследования издержек производства и поэтому отождествляют в одно понятие. Другие считают, что это два обособленных понятия.

Так, например, Р.А.Алборов и Т.А.Ильина [23] считают, что метод учета затрат и методы калькулирования продукции – это два самостоятельно существующих, но тесно взаимосвязанных технических аспекта реализации методологии бухгалтерского учета в данной степени познания.

Мы согласны с данным мнением, так как в существующей действительности подход, при котором методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции рассматриваются отдельными классификационными группами, более обоснован.

Таким образом, в основу классификации методов учета затрат на производство должен быть положен порядок сбора и обобщения затрат на производство по объектам учета, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции – способ группировки и распределения затрат между отдельными видами продукции для применения себестоимости в различных целях управления.

Из существующих методов учета затрат на производство в животноводстве используются:

Позаказный метод. Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Аналитические счета открываются по видам заказов (под заказом понимается изделие, вид ремонтных работ и т.д.). Этот метод применяется в ремонтных, столярных, швейных мастерских, в строительстве. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения. Следовательно, недостаток этого метода состоит в невозможности проконтролировать себестоимость в течение выполнения заказа.

Попроцессный метод. Самый распространенный в сельскохозяйственных организациях. Сущность его заключается в том, что производственные затраты собираются в течение всего процесса производства по отношению к определенным видам продукции. Объектам учета затрат на производство являются отдельные процессы, а объектом калькуляции – отдельные виды получаемой продукции.

С целью рациональной организации производственного учета в скотоводстве необходимо также определиться с объектами учета затрат.

Объект животноводства – виды и группы животных

Объект учета затрат – виды и группы животных

Незавершенное производство на начало года

Выращивание видов и групп животных, производство и первичная переработка продукции

Незавершенное производство на конец года

По видам и группам животных

Основная продукция

Побочная продукция

Сопряженная продукция

 Последовательность информаций (записей) в аналитическом учете

 Поток информации о незавершенном производстве

Рисунок 1.1 – Модель определения объектов и организации

аналитического учета по ныне действующему порядку

В основе построения данной модели аналитического учета лежит позаказный метод производственного учета затрат. Здесь объектами калькуляции являются виды основной, сопряженной и побочной продукции.

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции.

С.М.Бычкова [34] определяет себестоимость продукции, работ и услуг, как выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных средств, сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Однако, в нормативных документах по бухгалтерскому учету встречается только несколько упоминаний о себестоимости, которые, по нашему мнению, не дают исчерпывающего представления о ней.

В частности, в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [18], говорится о том, что отчет о прибылях и убытках должен содержать в том числе информацию о себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов).

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [16], указывается, что незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости. Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой. Кроме того, себестоимость упоминается здесь и в отношении фактических затрат на приобретение и изготовление сырья и материалов.

Понятием "фактическая себестоимость" оперирует и Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 [19], причем также в отношении фактических затрат на приобретение и изготовление материально - производственных запасов.

Наконец, согласно Положению по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 [21], для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Что касается затрат, относимых на себестоимость продукции, то они, как правило, должны отвечать следующим требованиям:

- обоснованность (экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме);

- документальное подтверждение (оформление затрат документами в соответствии с законодательством);

- расходами признаются затраты при условии, что они осуществлены для деятельности, направленной на получение дохода.

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

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, выполненных работ и оказанных услуг называется калькуляцией. Она является заключительным этапом учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость с помощью определенных методов.

 Калькулирование себестоимости производится, как правило, в два этапа. Сначала исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), а затем - себестоимость калькуляционной единицы. При этом наиболее трудоемким и сложным является разграничение затрат по объектам калькуляции - отдельным видам продукции, которые осуществляются различными способами. Поэтому при выборе способов калькуляции себестоимости продукции необходимо исходить не из заключительной стадии (расчета единицы продукции), а из всего комплекса калькуляционных работ.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [9], можно выделить следующие приемы и способы калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;

- исключение общей суммы затрат;

- применение установленных коэффициентов;

- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;

- распределение затрат согласно установленным базам;

- суммирование затрат;

- комбинированное исчисление себестоимости продукции.

 Дж Морис Кларк отмечал: «…не существует только одного варианта правильного исчисления себестоимости в силу различных потребностей предприятия, меняющихся в зависимости от ситуаций и проблем». Данное высказывание наталкивает на мысль о том, что можно организовать параллельное использование двух методов учета затрат, обеспечив тем самым формирование широко распространенного на Западе принципа «различная себестоимость для различных случаев», что значительно расширит информационные и управленческие возможности учета.

Исходя из вышесказанного, можно сделать следующий вывод: калькуляции позволяют принимать оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы для достижения экономии. Калькуляции способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительной стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг. Калькуляции также помогают принять обоснованные решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

## Теоретические основы аудита затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства

В настоящее время существует огромное множество определений аудита. Так, например, в ФЗ «Об аудиторской деятельности» [5] говорится, что аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и индивидуальных предпринимателей.

Р.А.Алборов [25]определяет аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно - расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказание сопутствующих аудиту услуг.

Некоторые авторы понимают аудит как процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

Р.А.Алборов [25] отмечает, что аудит затрат и калькуляции себестоимости выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказанных услуг) является одним из наиболее трудоемких процессов в аудиторской деятельности, требует большой сосредоточенности, а также знаний нормативных и инструктивных материалов с последующими изменениями.

Г.С.Клычова [43] солидарна с Р.А.Алборовым в этом вопросе. По ее мнению, аудитору как никогда необходимо иметь базу нормативно – правовой документации при осуществлении аудиторской проверки затрат и калькулирования продукции животноводства, основной целью которой является соблюдение требований действующего законодательства и установление достоверности информации, предоставляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой организации.

В своей научной работе Н.В.Мамушкина [49] систематизировала нормативные документы, регулирующие аудит затрат на производство и себестоимость продукции животноводства.

**Таблица 1.3 - Система нормативного регулирования аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции животноводства**

|  |  |
| --- | --- |
| **Нормативное регулирование бухгалтерского учета** | **Нормативное регулирование аудита** |
| 1 | 2 |
| 1 уровень «Законодательный» |
| Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ |
| 2 уровень «Нормативный» |
| Положения по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;ПБУ 10/99 «Расходы организации»;ПБУ 22/2010 ««Исправление ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности»  | Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011**)** «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»;Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н |
| 3 уровень «Методический» |
| План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности с Инструкцией по его применению;Альбом форм первичных документов для организаций АПК;Унифицированные формы первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;Специализированные формы первичной учетной документации. | Федеральные стандарты аудиторской деятельности- Федеральные стандарты аудиторской деятельности:ФСАД № 5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»; ФСАД № 6 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита»  |

Продолжение таблицы 1.3

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельско-хозяйственных организациях;Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве;Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве;Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме;Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях;Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций. | - Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД): ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;ФПСАД № 2 «Документирование аудита»; ФПСАД № 3 «Планирование аудита»;ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»; ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»;ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»;ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры»  |
| 4 уровень «Организационный (технологический)» |
| Рабочие документы самой организации (учетная политика) | Правила (стандарты) профессиональных общественных аудиторских объединений и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности» |
| 5 уровень «Внутрифирменные стандарты» |
| - | Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности |

Таким образом, обобщение основных положений нормативных документов и актов способствует организации информационной базы аудита, облегчает формирование аудиторских процедур, позволяет определить источники аудиторских доказательств и операций обработки данных по каждой процедуре, а в конечном итоге способствует повышению качества и эффективности аудиторских проверок.

Обобщая мнения разных авторов относительно цели аудита данного участка учета, можно сказать, что она заключается в определении соответствия порядка ведения бухгалтерского учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции нормативным документам, действующим на территории РФ.

Ряд авторов, а именно В.В.Скобара, Г.И.Пашигорева, О.Л.Островская [55] для достижения указанной цели определяют следующие задачи аудита:

- проверка обоснованности отнесения затрат к расходам по обычным видам деятельности, операционным или внереализационным расходам, в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности предприятия;

- проверка подтверждения первичными документами обычных и прочих расходов и их соответствия нормам законодательных и нормативных документов;

- проверка обоснованности применяемого метода учета затрат (по начислению, кассовый метод);

- проверка последовательности применения учетной политики в отношении выбранных методов определения и списания расходов;

- проверка соответствия выбранного перечня номенклатурных статей затрат отраслевым рекомендациям (инструкциям). Данная задача, в зависимости от вида деятельности предприятия и его отраслевой принадлежности, может расширяться и дополняться более детализированными задачами в соответствии с отраслевыми рекомендациями;

- проверка последовательности применения выбранной номенклатуры статей затрат, калькуляции себестоимости, определения стоимости незавершенного производства;

- проверка правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета расходов будущих периодов, их списания;

- проверка правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета резервов предстоящих расходов, их списания;

- проверка правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета штрафов, пеней и неустоек в соответствии с решениями судов и с условиями договоров;

- проверка правильности и обоснованности учета дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности и прочих долгов, их списания;

- проверка качественности проведения инвентаризации незавершенного производства, отражения в учете ее результатов.

В.И.Подольский [54] в качестве основных задач аудита затрат на произ­водство выделяет получение аудиторских доказательств в области:

- правильности отнесения затрат на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с действующим законодатель­ством;

- обоснованности разграничения источников возмещения раз­личных затрат и правильности их распределения между от­четными периодами, незавершенным производством и го­товой продукцией;

- правильности применения методов учета затрат и кальку­лирования себестоимости.

Н.Д. Бровкина, Г.В. Кулинина, М.Л. Макальская, М.В. Мельник [33] считают, что задачами проверки учета затрат на производство являются:

- оценка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;

- подтверждение правильности включения в себестоимость отдельных видов затрат, в том числе нормируемых;

- оценка качества инвентаризаций незавершенного производства;

- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета.

Для реализации вышеназванных задач аудитор, помимо уже рассмотренных нормативных документов, в качестве источников информации использует также:

- положение по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета;

- учетные регистры (карточки учета и анализ счетов 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и др.);

- договоры гражданско - правового характера, договоры подряда;

- акты о приемке выполненных работ, документы, свидетельствующие об оказании услуг;

- требования - накладные, лимитно – заборные карты, путевые листы;

- табели учета использования рабочего времени;

- расчетные ведомости, ведомости распределения (общехозяйственных и общепроизводственных расходов, заработной платы, единого социального налога, амортизации основных средств и прочих расходов), справки - расчеты распределения расходов будущих периодов;

- авансовые отчеты;

- акты (ведомости) инвентаризации;

- расчеты бухгалтерии, производственные сметы, нормы и нормативные расходы сырья, материалов;

- Главную книгу, регистры синтетического и аналитического учета;

- баланс, отчет о финансовых результатах, налоговые декларации и др.

Объектами аудита в отраслях сельского хозяйства являются финансовые, материальные, нематериальные, человеческие, информационные ресурсы; процессы, происходящие в системе воспроизводства; результаты функционирования подразделений организаций и др.

Объекты аудита выбираются в соответствии с его целями. Рассматривая понятие объекта аудита в сельскохозяйственном производстве, некоторые экономисты относят к этой категории естественные (земли, вода и др.) и восстанавливаемые (трудовые, материальные, финансовые) производственные ресурсы, а также процесс воспроизводства по стадиям.

Другие авторы полагают, что объекты аудита могут быть детализированы по отраслям и структурным подразделениям. Ряд авторов работ считают, что объектами наблюдения являются не сами по себе производственные ресурсы и процессы воспроизводства, а действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности и эффективное использование средств производства, рациональное использование трудовых ресурсов и соблюдение законности в процессе производства.

Так, например, Е.Н. Бабкова, С.Р.Концевая и Р.И.Поташкин [30], отмечают, что при осуществлении аудита объектами проверки являются циклы деятельности организации: снабжение, производство, реализация (сбыт).

А, Л.Г.Макарова [ 47] классифицирует объекты оказания аудиторских услуг по следующим признакам:

- по производственно - технологическим, где в качестве объектов называются виды или группы животных, технологические процессы, переделы, фазы производства;

- по отношению к бухгалтерскому учету: первичные документы, счета и регистры бухгалтерского учета, хозяйственные операции (факты хозяйственной жизни).

Есть также авторы, которые объектами аудита по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) считают следующие показатели:

- затраты в незавершенном производстве и издержках производства;

- произведенные организацией затраты, в том числе: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты.

Таким образом, мнения разных авторов по данному вопросу расходятся. На наш взгляд, однозначно к объектам аудита затрат на производство и исчисления себестоимости продукции нельзя отнести документы и регистры, а также счета бухгалтерского учета, применяемые для группировки учетной информации, так как их целесообразнее отнести к источникам информационной базы аудита данного участка учета.

В заключение хочется отметить, что аудит затрат и цикла производства продукции не может быть эффективным, если его не проводить последовательно, соблюдая принципы, допущения и требования аудита, а также не выполняя все этапы технологии аудита в связи с его механизмами. Поэтому возникает необходимость разработки концептуальной схемы методики аудита затрат и цикла производства продукции на сельскохозяйственных предприятиях, которая представлена в научных трудах Л.И.Хоружей и Е.В.Бобковой [57] (Приложение Г).

Из схемы, представленной в приложении, наглядно видно, что, прежде чем приступить к аудиту затрат на производство продукции, необходимо определить цель и задачи аудита, какие функции при аудите должны быть осуществлены и установить потребности внутренних пользователей информации, а также учитывать заинтересованность в достоверности информации внешних пользователей.

Далее следует четко представлять механизмы аудита и масштабы маневренности в пределах этих механизмов при проведении аудита. Затем следует разработать последовательность этапов технологии аудита, от соблюдения которой зависит качество содержания и эффективность проведения аудита затрат, выпуска продукции и выявления неиспользованных резервов. Технология аудита затрат и цикла производства продукции не может быть осуществлена без применения его форм и методических приемов, которые обеспечивают организацию (упорядоченность) содержания аудита, ее выражения в виде различных результатов и предоставление этих результатов внутренним пользователям информации и внешним - заинтересованным в получении аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности.

При внимательном рассмотрении данной схемы видно также, что при аудите затрат и цикла производства продукции аудиторы как внешние, так и внутренние должны следовать общепринятым основополагающим принципам, соблюдать допущения и требования аудита, которые позволяют более глубоко понять содержание федеральных правил (стандартов) аудита. Конечно, немаловажное значение при этом имеют квалификация аудиторов, их профессиональная подготовленность, инициативность и уровень профессионального мышления.

# ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «НАВРУЗ»

## 2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации

Общество с ограниченной ответственностью «Навруз», именуемое в дальнейшем Общество, является юридическим лицом, действует в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации [1,2] и Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» [7], руководствуется в своей деятельности законодательными и нормативными актами Российской Федерации и Республики Татарстан, а также Уставом Общества.

ООО «Навруз» учреждено по решению общего собрания участников 16 мая 2011 года, зарегистрировано 25 мая 2011 года. Регистрирующая организация – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 18 по Республике Татарстан. Полное наименование организации – Общество с ограниченной ответственностью «Навруз». ИНН 1601007370, КПП 160101001, ОГРН 1111674003440, ОКПО 00000092262676, ОКАТО 92201000066. Директор организации: Нургаянов Ленар Фаридович. Уставный капитал: 1 457 821 887 руб. 50 коп. Вид собственности: частная собственность.

Место нахождения Общества: 422204, Республика Татарстан, Агрызский район, село Терси, Центральная улица, дом 169. Место нахождения общества определяется местом его государственной регистрации. Почтовый адрес: 422204, республика Татарстан, Агрызский район, село Терси, Центральная улица, дом 169.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, 2 расчетных счета в банке, круглую печать, содержащую полное фирменное наименование на русском языке и указание на место нахождения Общества.

Общество вправе иметь штампы и бланки со своим фирменным наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства индивидуализации.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Финансовый год Общества совпадает с календарным годом.

Участники общества, не полностью оплатившие доли, несут солидарную ответственность по обязательствам общества в пределах стоимости неоплаченной части доли каждого из участников.

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации в порядке, установленном федеральным законом о государственной регистрации юридических лиц. Общество создается без ограничения срока.

Общество может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации и за рубежом. Филиалы и представительства создаются по решению участника Общества и действуют в соответствии с положениями о них.

Филиалы и представительства осуществляют деятельность от имени Общества, которое, в свою очередь, несет ответственность за их деятельность.

Общество может иметь дочерние и зависимые хозяйственные общества с правами юридического лица, созданные на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» и иными федеральными законами, а за пределами территории Российской Федерации - в соответствии с законодательством иностранного государства, на территории которого создано дочернее или зависимое хозяйственное общество.

Дочернее общество не отвечает по долгам основного общества.

В случае несостоятельности (банкротства) дочернего общества по вине Общества последнее несет при недостаточности имущества дочернего общества субсидиарную ответственность по его долгам.

Общество имеет гражданские права и несет гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами, если это не противоречит предмету и целям деятельности Общества.

Целью создания и деятельности Общества является удовлетворение общественных потребностей юридических и физических лиц в работах, товарах и услугах, а также получение прибыли.

ООО «Навруз» - это сельскохозяйственная организация, основным видом деятельности которой является производство сельскохозяйственной продукции, а именно продукции животноводства.

Общество в праве ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли. Решение об определении части прибыли Общества, распределяемой между участниками Общества, принимается общим собранием участников Общества.

Часть прибыли Общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале Общества и выплачивается денежными средствами, если иное не установлено решением Общего собрания участников.

## 2.2 Организационное устройство и структура

## управления организации

Структура управления - это совокупность служб и работников управления, представленная в определенном порядке их соподчиненности и взаимосвязи. Данная взаимосвязь фиксируется в схемах структуры управления, штатном расписании, положениях о структурных подразделениях, должностных инструкциях.

В ООО «Навруз» применяется линейно - функциональная структура управления. Её основу составляет принцип построения и специализации управленческого процесса по функциональным подсистемам организации. По каждой из них создается вертикаль власти, пронизывающая всю организацию сверху донизу.

Данная структура управления обеспечивает такое разделение управленческого труда, при котором линейные звенья управления призваны командовать, а функциональные – консультировать, помогать в разработке конкретных вопросов и подготовке соответствующих решений.

Таким образом, высшим органом управления общества является Общее собрание участников. Общему собранию участников общества подчиняется исполнительный орган Общества – генеральный директор, который стоит во главе организации.

В подчинении генерального директора находятся руководители отделов организации, которые, в свою очередь, осуществляют управление сотрудниками данных отделов.

Управленческая структура ООО «Навруз» наглядно представлена в Приложении Д.

В структуре организации выделены следующие подразделения: планово – экономический отдел; бухгалтерия; коммерческий отдел; юридический отдел; отдел кадров; зоотехнический отдел; ветеринарная служба; хозяйственное обслуживание; строительный отдел; инженерно – техничсеская служба.

Организационная структура ООО «Навруз» представлена в Приложении Е.

## 2.3 Основные экономические показатели организации, её финансовое состояние и платежеспособность

Чтобы иметь более полное представление об организации, необходимо раскрыть и охарактеризовать в динамике показатели, обобщающие результаты ее деятельности и эффективность производства. Основные показатели деятельности ООО «Навруз» представлены в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **2016г.в% к 2012г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Производственные показатели |
| 1. Произведено продукции КРС молочного направления, ц: - молоко - прирост живой массы  | 22174015021 | 15099610262 | 1981587270 | 1918838920 | 1905746503 | 85,9443,29 |
| 2. Среднегодовое поголовье скота, усл.гол. - коров молочного направления | 4185 | 3650 | 3630 | 3630 | 3630 | 86,74 |
| 3. Продуктивность с.-х. животных: - среднегодовой удой молока на 1 корову, кг - среднесуточный прирост живой массы КРС, г | 5298,45983,35 | 4136,88770,27 | 5458,90548,70 | 5286,03673,23 | 5249,97490,81 | 99,0849,9 |
| Б. Экономические показатели |
| 4. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 360657 | 364934 | 586542 | 532916 | 585396 | 162,31 |
| 5. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 352402 | 356485 | 582000 | 509161 | 556157 | 157,82 |
| 6.Коммерческие расходы, тыс.руб. | - | - | - | 72 | 211 | - |
| 7.Управленческие расходы, тыс.руб. | - | - | - | 11856 | 24470 | - |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи, тыс. руб. | 8255 | 8449 | 4542 | 11827 | 4558 | 55,21 |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб. | 6303 | 19499 | 16580 | 59136 | 4001 | 63,48 |
| 10. Чистая прибыль (убыток), тыс. руб. | 5581 | 19392 | 16343 | 58705 | 2581 | 46,25 |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности, % | 2,34 | 2,37 | 0,78 | 2,27 | 0,78 | - |

Проанализировав данные таблицы 2.1, можно сделать следующее заключение. Количество произведенной продукции за исследуемый период значительно снизилось: молоко – на 14,06% (особенно резкий спад наблюдается в 2013г., это связано с уменьшением среднегодового поголовья коров молочного направления); прирост ж.м. – на 56,71%.

Что касается продуктивности животных, то среднегодовой удой на 1 корову находится на стабильно – оптимальном уровне (за исключением 2013г., когда он резко снизился на 21,90%), а среднесуточный прирост ж.м. КРС с каждым годом показывает все более низкое значение (в 2016г. по сравнению с 2012г. он уменьшился на 50,10%).

Среднегодовое поголовье, в свою очередь, потерпело столь значительное уменьшение в 2013г. вследствие продажи большого числа животных.

Выручка от продажи продукции за анализируемый период увеличилась на 62,31%, но, так как вместе с выручкой растет себестоимость продаж (на 57,82%) и затраты на производство продукции (на 65,78%), то это увеличение нельзя охарактеризовать как положительное.

Анализируя показатели прибыли ООО «Навруз», мы пришли к следующим выводам. Прибыль от продажи продукции имеет относительно невысокое значение по сравнению с затратами на ее производство. Особенно резкое ее падение прослеживается в 2014г. и 2016г. В 2014г. это связано с резким повышением себестоимости продукции (по отношению к 2013г. на 63,26%), а в 2016г. – с увеличением коммерческих и управленческих расходов (по отношению к 2015г. соответственно на 193,05% и 106,39%). Чистая прибыль за исследуемый период колеблется. Так, например, в 2013г. она увеличилась на 247,46%, а в 2016г. упала на 95,6%. То есть, самое малое количество чистой прибыли было получено в 2012г. и 2016г., что вызвано увеличением прочих расходов организации.

Исходя из вышесказанного, деятельность организации можно с натяжкой назвать эффективной. Помимо вышеприведенных показателей, об этом свидетельствует также показатель рентабельности, который имеет низкое значение (средняя его величина за 5 лет составила 1,71%). Функционирование ООО «Навруз» обеспечивается в большей степени полученными кредитами, а также субсидиями из бюджетов всех уровней.

Производственные ресурсы обеспечивают непрерывность хозяйственных процессов деятельности организации. В этой связи важное значение приобретает анализ показателей эффективности использования ресурсов и капитала организации.

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

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **2016г в % к 2012г** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 730943,5 | 891320,5 | 1029165 | 988802 | 1359962,5 | 186,05 |
| 2. Фондовооруженность, тыс. руб./чел | 1436,04 | 1754,57 | 2037,95 | 1901,54 | 2605,29 | 181,42 |
| 3. Фондоемкость, руб. | 2,03 | 2,44 | 1,75 | 1,85 | 2,32 | 114,28 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 0,49 | 0,41 | 0,57 | 0,54 | 0,43 | 87,75 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 0,9 | 2,19 | 1,61 | 5,98 | 0,29 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов |
| 6.Среднегодовая численность работников, чел. | 509 | 508 | 505 | 520 | 522 | 105,55 |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час.  | 966 | 982 | 977 | 1044 | 1125 | 116,46 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб.,  | 708,56 | 718,37 | 1161,47 | 1024,84 | 1121,45 | 158,27 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 62714 | 80894 | 91794 | 90018 | 90056 | 143,60 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 5,75 | 4,51 | 6,39 | 5,92 | 6,50 | 113,04 |
| В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов |
| 11. Материалоотдача, руб. | 1,06 | 1,20 | 1,39 | 1,03 | 1,37 | 129,24 |
| 12. Материалоемкость, руб. | 0,94 | 0,83 | 0,72 | 0,97 | 0,73 | 77,66 |
| 13. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,02 | 0,03 | 0,01 | 0,02 | 0,01 | 50,00 |
| 14. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,98 | 0,98 | 0,99 | 0,95 | 0,95 | 96,94 |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Г. Показатели эффективности использования капитала |
| 15. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 0,25 | 0,75 | 0,65 | 2,08 | 0,14 | - |
| 16. Рентабельность собственного капитала, % | 0,49 | 1,50 | 1,11 | 3,8 | 0,26 | - |
| 17. Рентабельность внеоборотных активов, % | 0,53 | 1,08 | 0,9 | 3,11 | 0,22 | - |
| 18. Рентабельность оборотных активов, % | 0,46 | 2,46 | 2,29 | 6,32 | 0,44 | - |

За исследуемый период среднегодовая стоимость основных средств увеличилась (в 2016г. по отношению к 2012г. изменение составило 86,05%). Это говорит о том, что ООО «Навруз» производит обновление основных средств, а также внедряет новое оборудование.

Обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондоотдача, которая снизилась с 0,49 руб. до 0,43 руб., т.е. на 12,25%. Снижение фондоотдачи свидетельствует о снижении эффективности использования основных фондов. Об этом также сигнализирует и рентабельность использования основных средств, которая в 2016 году приняла рекордно низкое значение – 0,29%.

Хочется отметить также, что среднегодовая численность работников с 2015 года имеет тенденцию к росту (так, например, по отношению к 2014г. она увеличилась на 3%, что в абсолютном выражении составило 15 человек), вместе с тем растет и производительность труда (на 58,27%).

Положительным моментом является также и то, что к 2016г. материалоотдача увеличилась на 29,24%, а материалоемкость снизилась на 22,34%. Тем не менее нельзя оставлять без внимания тот факт, что в 2015г. данные показатели приняли наихудшие значения за рассматриваемый период. Это связано с тем, что доля материальных затрат в составе общей суммы затрат на производство продукции значительно увеличилась.

Что касается показателей эффективности использования капитала организации, а точнее рентабельности совокупного и собственного капитала, а также внеоборотных и оборотных активов, то они принимают низкие значения, особенно в 2016г.

Чтобы выжить в условиях рыночной экономики и не допустить банкротства предприятия, нужно хорошо знать, как управлять финансами, какой должна быть структура капитала по составу и источникам образования, какую долю должны занимать собственные средства, а какую - заемные.

Для этого проводят анализ платежеспособности и кредитоспособности организации, главная цель которого - своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения платежеспособности и кредитоспособности.

**Таблица 2.3 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормальное ограничение** | **На конец года** | **2016г в % к 2012г** |
| **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 1,74 | 1,29 | 1,75 | 1,34 | 1,29 | 74,14 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥0,2 | 0,001 | 0,0003 | 0,00005 | 0,02 | 0,02 | 2000 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,79 | 0,19 | 0,17 | 0,24 | 0,25 | 31,64 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | ­­­- | 95756 | -497977 | -343983 | -345600 | -296951 | - |

Продолжение таблицы 2.3

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | - | 574736 | 179586 | 307611 | 242881 | 209584 | 36,47 |
| 6. Излишек (недостаток), тыс. руб.:а) собственных оборотных средств | - | -641673 | -1172696 | -993829 | -1105307 | -1032225 | - |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | - | -162693 | -495133 | -342235 | -516826 | -525690 | 323,12 |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,51 | 0,50 | 0,58 | 0,55 | 0,56 | 109,8 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,98 | 0,99 | 0,71 | 0,82 | 0,78 | 79,59 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,07 | -0,38 | -0,23 | -0,22 | -0,19 | - |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,07 | -0,63 | -0,47 | -0,37 | -0,32 | - |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 1,02 | 1,01 | 1,41 | 1,21 | 1,29 | 126,47 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 0,5 | 0,49 | 0,50 | 0,42 | 0,45 | 0,44 | 89,80 |

Коэффициент текущей ликвидности измеряет способность организации погасить свои долги за счет имеющихся активов. Данный коэффициент позволяет инвесторам оценить ожидаемые успехи работы предприятия, вероятность наступления неплатежеспособности, банкротства. Чем выше показатель, тем выше платежеспособность организации. При этом значение, говорящее о благополучии предприятия находится выше 2. В ООО «Навруз» за исследуемый период значение коэффициента ниже норматива и свидетельствует о рискованном положении организации, то есть она не имеет возможности регулярно оплачивать свои долги.

Абсолютная ликвидность показывает, какая часть краткосрочных заемных обязательств может быть погашена немедленно. Этот показатель в первую очередь принимается в расчет будущими поставщиками и кредиторами с относительно короткими сроками кредитов. Нормальным считается значение коэффициента более 0,2. Чем выше показатель, тем лучше платежеспособность предприятия. Данный коэффициент в ООО «Навруз» принимает значение гораздо ниже нормального, что говорит о невозможности погасить свои краткосрочные обязательства немедленно.

Коэффициент быстрой ликвидности характеризует способность компании погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт оборотных активов. От коэффициента текущей ликвидности, данный показатель отличается тем, что для его расчета используются наиболее ликвидные, быстро реализуемые текущие активы. Нормальное значение коэффициента – больше 1. В нашем случае за рассматриваемый период значение коэффициента ниже норматива и свидетельствует о нестабильном положении организации.

Коэффициент автономии характеризует отношение собственного капитала к итогу баланса и отражает степень независимости предприятия от заемного капитала. В ООО «Навруз» коэффициент платежеспособности за анализируемый период находился на допустимом уровне, что говорит о возможности компенсации заемного капитала собственным.

Коэффициент соотношения собственных и заемных средств находится в допустимых пределах, то есть ≤ 1, а это значит, что организация способна покрыть свои заемные средства за счет собственных источников.

 Коэффициент показывает долю собственных оборотных средств в собственном капитале. В ООО «Навруз» данный коэффициент принимает значение ниже нормативного, следовательно, доля собственных оборотных средств в собственном капитале недопустимо низкая.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования исследуемый период значительно отклоняется от нормы, что сигнализирует о том, что организация ведет свою деятельность за счет заемных источников.

Коэффициент финансовой зависимости ОО «Навруз» находится в допустимых пределах и показывает, что организация наполовину зависит от внешних источников финансирования. Таким образом, на 1 руб. заемного капитала, организация в среднем привлекает 0,46 руб. собственного капитала.

Анализ показателей ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости показал, что ООО «Навруз» нельзя признать ликвидной, так как ни один из рассчитанных показателей ликвидности не соответствует оптимальному значению. Т.е. организация не имеет возможности оплачивать свои краткосрочные обязательства за счет оборотных активов, доля которых в собственном капитале недопустимо низкая.

Хочется отметить также, что ООО «Навруз» ведет свою деятельность во многом с помощью заемных источников, но, при этом, может покрыть заемные средства за счет собственных источников.

Для того, чтобы информация о деятельности исследуемой организации была более полной, необходимо провести анализ движения денежных средств. Основная цель которого заключается в выявлении причин дефицита (избытка) денежных средств и определении источников их поступления и направлений расходования для контроля за текущей ликвидностью и платежеспособностью предприятия.

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

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **2016г. в % к 2012г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Поступление денежных средств - всего  | 1207292 | 1351384 | 611180 | 682821 | 1043236 | 86,41 |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | 43842359365709504 | 496198-855186 | 611180-- | 681756-1065 | 1031731-11505 | 235-1,62 |
| 2. Расходование денежных средств - всего | 1207036 | 1352016 | 611343 | 682643 | 1043194 | 86,43 |
| в том числе:а) в текущей деятельностиб) в инвестиционной деятельностив) в финансовой деятельности | 439000632580135456 | 410548487554453914 | 5156225575239969 | 5342708279965574 | 62061471774350806 | 141,3711,35258,98 |
| 3. Чистые денежные средства - всего | 256 | -632 | -163 | 178 | 42 | 16,4 |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | -577-573215574048 | 85650-487554401272 | 95558-55752-39969 | 147486-82799-64509 | 411117-71774-339301 | -12,5- |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 814 | 182 | 19 | 197 | 239 | 29,36 |

По данным таблицы 2.4 можно сделать следующее заключение. Два основных канала поступления денежных средств – это текущая и финансовая деятельность организации.

За анализируемый период приток денежных средств от текущей деятельности неизменно растет (в 2016г. по сравнению с 2012г. на 135%). Текущая деятельность является главным компонентом всей хозяйственной деятельности предприятия, поэтому ее денежный поток с 2014г. занимает наибольший удельный вес в совокупном денежном потоке предприятия.

Тем не менее, нельзя оставлять без внимания тот факт, что в 2012г. и 2013г. приток денежных средств обеспечивался финансовой деятельностью, а не текущей. Удельный вес поступлений от финансовых операций в данные года составил 58,77% и 63,28% соответственно. То есть организация получила крупные кредиты.

Расходование денежных средств активно ведется по всем трем направлениям. Отток денежных средств по текущим операциям увеличился на 41,37%. Что касается инвестиционной деятельности, то в 2012г. и 2013г. она занимает наибольший удельный вес в сумме всего расходования денежных средств, что свидетельствует о расширении и модернизации производственной мощности организации. С 2014г. ООО «Навруз» значительно сокращает расходы на инвестиционную деятельность, но не прекращает её вести, что является положительным моментом. Отток денежных средств по финансовой деятельности не прекращается на протяжении анализируемого периода - организация погашает задолженность по ранее полученным кредитам.

Хочется отметить также, что в ходе анализа движения денежных средств организации в очередной раз подтвердилось, что ООО «Навруз» зависимо от внешних источников поступления средств, а запас денежных средств слишком мал и, как следствие, не сможет обеспечить погашение краткосрочных обязательств в полной мере.

## 2.4 Оценка состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации

Бухгалтерский учет в Обществе осуществляется согласно Федеральному Закону РФ от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и другим нормативным документам.

Целью бухгалтерского учета является осуществление учета, отчетности, контроля и анализа для повышения эффективности финансово - хозяйственной деятельности Общества, снижения расходов материальных, трудовых и финансовых ресурсов, ускорения их оборачиваемости, а также обеспечения сохранности и роста собственности Общества.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет директор Общества.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется в машинно – ориентированной форме на базе бухгалтерской программы «1С:Предприятие 8: управление сельскохозяйственным предприятием» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности Общества.

Бухгалтерский и налоговый учет в ООО «Навруз» ведет бухгалтерия как отдельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, которому подчиняются: бухгалтер по животноводству, бухгалтер по расчетам, бухгалтер по механизации, бухгалтер – кассир, бухгалтер по налогам, бухгалтер по ТМЦ, бухгалтер по реализации, бухгалтер по ОТ.

Учетная политика для целей бухучета разработана в соответствии с:

- ст.8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учете;

- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008);

- нормами Налогового Кодекса РФ.

В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете: оформление и движение первичных документов, бухгалтерских и налоговых регистров, передача информации для отражения в бухгалтерском учете, а также предоставление отчетности, сроки хранения документов осуществляются в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

Все хозяйственные операции, проводимые Обществом, оформляются оправдательными первичными документами.

ООО «Навруз» 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.

Для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, действуют формы первичных учетных документов, разработанные и утвержденные с соблюдением обязательных реквизитов, установленных Федеральным законом РФ от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по предоставлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности производятся:

- Инвентаризация основных средств – по состоянию на 1 ноября текущего года;

- По нематериальным активам, долгосрочным и краткосрочным финансовым вложениям – ежегодно по состоянию на 31 декабря;

- Инвентаризация материальных остатков на складе ежегодно по состоянию на 1 октября;

- По денежным средствам в кассе с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе – ежемесячно по состоянию на 1 число месяца, следующего за отчетным, а также при смене кассиров;

- Внезапные инвентаризации кассы и материально – производственных запасов – по решению руководителя;

- По денежным средствам на счетах в учреждениях банков – ежегодно по состоянию на 31 декабря;

- По ценным бумагам, векселям, путевкам – по состоянию на 31 декабря;

- По расчетам с бюджетом по налогам, сборам и целевому финансированию и внебюджетными фондами по обязательным отчислениям – ежеквартально по состоянию на 1 число месяца, следующего за отчетным кварталом;

- По расчетам с дебиторами и кредиторами – ежегодно по состоянию на 1 декабря;

- При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- При реорганизации или ликвидации организации;

- При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании предприятия;

- При ликвидации (реорганизации) Предприятия перед составлением ликвидационного баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ, нормативными актами Министерства финансов РФ и Татарстана.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется по итогам каждого квартала до 10-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. В отчетности отражаются показатели, которые предусмотрены в формах, рекомендованных приказом Минфина России от 22 июля 2010г. (ред. от 04.12.2012) №66н.

Годовая бухгалтерская отчетность предоставляется налоговому органу, органу государственной статистики по месту регистрации предприятия не позднее трех месяцев после окончания отчетного года.

Промежуточная отчетность предоставляется в ОАО «Холдинговая компания Ак – Барс» по графику.

Бухгалтерский учёт в ООО «Навруз» налажен на достаточно высоком уровне. Порядок подчинения и обязанности определены в функциональных обязанностях работников. Учётная политика соответствует требованиям ПБУ 1/98. Отчётность составляется в соответствии с нормативными документами. Бухгалтерский учёт обеспечивает достоверное отражение финансово – хозяйственной деятельности.

Ведение бухгалтерского учёта регулярно проверяется головной организацией – ОАО «Холдинговая компания Ак – Барс», которая заинтересована в достоверности и надёжности информации.

Также внимание уделяется и кадровой политике: мероприятия по обучению и повышению квалификации кадров, инструктажи, премиальные выплаты и т.д.

Для оценки надежности системы внутреннего контроля ООО «Навруз» было проведено тестирование отдела бухгалтерии, результаты которого представлены в таблице 2.5.

**Таблица 2.5 –Результаты тестирования работников бухгалтерии ООО «Навруз»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Вопрос** | **Ответ** |
| **Да** | **Нет** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Применение в учёте и управлении компьютерных программ | + |  |
| 2 | Осуществление обновлений программных продуктов  | + |  |
| 3 | Имеется ли пароль сети | + |  |
| 4 | Наличие отдела внутреннего аудита или специального контрольного подразделения |  | + |
| 5 | Проведение в организации внутреннего контроля | + |  |
| 6 | Регулярно ли проводится внутренний контроль в организации | + |  |
| 7 | Внутренний контроль осуществляется отделом бухгалтерии под руководством главного бухгалтера | + |  |
| 8 | Имеются ли должностные инструкции работников бухгалтерии | + |  |

Продолжение таблицы 2.5

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 9 | Имеются ли случаи выполнения работниками бухгалтерии, не соответствующих должностным инструкциям | + |  |
| 10 | Составляет ли организация финансовый план, стратегию на будущий период | + |  |
| 11 | Есть ли в организации документальное оформление и формы отчетности, касающиеся финансовых работ, планов, стратегий | + |  |
| 12 | Есть ли в организации документальное оформление и формы отчетности, касающиеся проведения инвентаризации и внутреннего контроля | + |  |

По результатам проведенного тестирования можно сделать следующий вывод. Система внутреннего контроля налажена и действует на достаточно высоком уровне, хотя службы внутреннего контроля или аудита в ООО «Навруз» нет.

# 3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «НАВРУЗ»

## 3.1 Первичный учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в организации

Все хозяйственные операции, проводимые ООО «Навруз» оформляются оправдательными первичными документами. Формы первичных документов утверждает руководитель Общества по предоставлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

1. Наименование документа;
2. Дата составления документа;
3. Наименование экономического субъекта, составившего документ;
4. Содержание факта хозяйственной жизни;
5. Величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
6. Наименование должности (лиц), совершившего (совершивших) сделку или операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления; либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
7. Подписи ответственных лиц, с указанием их фамилий и инициалов, либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Широкий перечень и разный состав производственных затрат, их неоднородность и неодинаковые способы производственного потребления требуют их различного документального оформления.

Первичную документацию по учету затрат можно разделить на 4 группы:

1) Документы по учету затрат труда (например, табель учета рабочего времени, расчет начисления оплаты труда работникам животноводства);

2) Документы по учету затрат предметов труда (например, ведомость расхода кормов, акт на списание инвентаря, накладные);

3) Документы по учету затрат средств труда (например, расчет износа основных средств);

4) Документы по учету выхода готовой продукции (например, акт на оприходование приплода животных, ведомость взвешивания животных, расчет привеса животных, карточка учета надоя молока).

1 группа – документы по учету затрат труда. Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. N 413-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 начисляется оплата труда животноводам в соответствии с действующими в организации расценками. Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в Табеле учета рабочего времени (Ф № Т-13).

Данные начисленной оплаты труда и отработанного времени из указанных документов в конце месяца переносятся в расчетно-платежную ведомость (Ф № Т-49) и накопительную ведомость учета затрат. Такая процедура переноса данных, а также проверки и обработки информации осуществляется в бухгалтерии организации.

2 группа - документы по учету затрат предметов труда. Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов, первичный учет расхода которых на фермах ведут в Ведомостях учета расхода кормов (Ф № СП-20). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и отпуск кормов, и списание их в расход.

Внутреннее перемещение кормов в ООО «Навруз» оформляется специализированными ведомственными формами: Накладной внутрихозяйственного назначения (Ф № 264-АПК) и Лимитно - заборной ведомостью (Ф № 269-АПК). Данная группа документов важна для контроля как за поступлением материалов (кормов, медикаментов и др.), так и их перемещением на всех стадиях движения внутри организации.

Накладная внутрихозяйственного назначения (Ф № 264-АПК) предназначена для разовых операций на отпуск (перемещение) материально-производственных запасов внутри организации. Лимитно - заборная ведомость (Ф № 269-АПК) в отличие от накладной предназначена для учета многоразового отпуска и получения материальных ценностей со складов (хранилищ).

Лимитно - заборная ведомость имеет преимущество перед другими документами, поскольку на ее основании можно осуществлять оперативный контроль за нормами отпуска кормов на ферме.

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 данном журнале 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. Журнал учета расхода кормов ведется на каждую ферму.

 Расход биопрепаратов и медикаментов оформляют в установленном порядке актами, составленными на основании записей и регистрации по Амбулаторному журналу. Акт подписывается главным ветврачом 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 согласно графику документооборота.

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.

Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляется Ведомостью учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (Ф № 422-АПК).

3 группа - документы по учету затрат средств труда. Амортизация основных средств в затраты животноводства включается по данным «Ведомости начисления амортизационных отчислений», а также распределения амортизационных отчислений.

4 группа - документы по учету выхода готовой продукции. В первичном учете продукции молочного и мясного скотоводства можно выделить следующие группы документов: по учету выхода продукции; по учету прироста живой массы; по учету выхода приплода. Необходимость использования указанных документов связана с тем, что процесс производства в молочном скотоводстве заканчивается выходом (получением) готовой продукции, приростом живой массы животных, а также приплодом и побочной продукции.

Основным первичным документом по учету поступления молока в ООО «Навруз» является Журнал учета надоя молока (Ф № СП-21), который ведется заведующим фермой. В нем по каждой доярке ежедневно записывается количество обслуживаемых ими коров и данные о количестве полученного молока (в килограммах) по каждой дойке отдельно.

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

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

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.

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

Акт составляется в двух экземплярах заведующим фермой 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.

 Результаты взвешивания животных на выращивании и животных на откорме, определения их фактической живой массы отражаются в Ведомости взвешивания животных (Ф № СП-43).

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

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

Общие итоги ведомости о массе по соответствующим группам животных записывают в Книгу учета движения животных и птицы (Ф № 304-АПК), а также используют для составления Расчета определения прироста живой массы (Ф № СП-44).

Ведомости взвешивания животных (Ф № СП-43), обобщенные в расчетах определения прироста живой массы (Ф № СП-44), представляют в бухгалтерию одновременно с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (Ф № СП-51).

Прирост живой массы животных определяют по возрастным группам. С этой целью составляют Расчет определения прироста живой массы животных (Ф№СП-44). Расчет производится по видам и учетно-производственным группам по материально-ответственным лицам, за которыми закреплены животные.

Форма является логическим завершением Ведомости взвешивания животных (Ф № СП-43). Прирост живой массы в форме № СП-43 можно определить лишь по поголовью, имевшемуся на начало и конец периодов, по которым производилось взвешивание животных, т.е. на дату данного взвешивания и дату предыдущего взвешивания. Соответственно между этими двумя датами в поголовье животных происходили изменения: поступление животных в данную учетную группу и выбытие животных из этой группы. Поэтому, чтобы определить общий прирост живой массы по соответствующей учетной группе, необходимо кроме данных формы № СП-43 принять во внимание и произошедшие изменения в составе поголовья (его поступление и выбытие). Расчет определения прироста живой массы с учетом движения поголовья составляется по форме № СП-44. Для этого к массе животных на конец отчетного периода прибавляют массу выбывшего поголовья (включая павшее) и вычитают массу поголовья на начало отчетного периода и поступившего за отчетный период. Итог данного расчета представляет собой валовой прирост живой массы скота по возрастной группе, находящейся на выращивании или на откорме и нагуле в течение отчетного периода, т.е. без вычета массы павших животных.

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

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

Взвешивание животных и определение прироста живой массы производятся также в случаях: перевода в следующую возрастную группу, перевода в основное стадо, выбраковки из основного стада, падежа, убоя, продажи и других видов выбытия.

То есть прирост живой массы животных необходимо учитывать во всех случаях их движения.

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

Во всех случаях перевода животных из одной учетной возрастной группы в другую (включая и перевод животных в основное стадо) составляется Акт на перевод животных из группы в группу (Ф № СП-47).

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

В документе указывается, из какой группы в какую переводятся животные, их инвентарные номера, пол, класс, масть и другие особенности, время рождения, количество голов (если переводится группа животных), балансовая стоимость, за кем закреплены принятые животные и подписи работников, их принявших.

Оформленные акты, утвержденные руководителем организации или подразделения и подписанные заведующим фермой, зоотехником и работниками, принявшими животных на дальнейшее обслуживание, используются для записей в Книге учета движения животных и птицы (Ф № 304-АПК). В конце месяца акты вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (Ф № СП-51) сдаются в бухгалтерию и используются для отражения движения животных в регистрах бухгалтерского учета и для начисления оплаты труда работникам, в чью группу они были переданы.

 На каждый случай забоя, вынужденной прирезки, падежа, гибели от стихийных бедствий, пропажи животных составляется Акт на выбытие животных и птицы (Ф № СП-54).

 Выбраковка животных из основного стада для постановки на откорм и реализации, т.е. без забоя в организации, оформляется актом выбытия животных из основного стада.

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

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

Продукция забоя (падежа) животных (мясо, шкуры) сдается на склад организации по накладной, которая с подписью кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных.

Использование продукции допускается лишь строго на те цели, которые указываются в акте.

После утверждения руководителем организации акт используется для учета поголовья в Книге учета движения животных и птицы (Ф № 304-АПК) и вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (Ф № СП-51) представляется в бухгалтерию для записей по счетам.

На основании первичных учетных документов на поступление, перевод и выбытие животных производятся ежедневно записи в Книгу учета движения животных и птицы (Ф № 304-АПК), а в конце месяца составляется Отчет о движении скота и птицы на ферме (Ф № СП-51), в которых отражается наличие и движение скота на ферме за отчетный период. Отчет о движении скота на ферме применяется для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных на ферме за отчетный период.

Отчет составляется раздельно по взрослым животным, учитываемым на счете 01 "Основные средства", и по откармливаемому и выращиваемому поголовью, учитываемому на счете 11 "Животные на выращивании и откорме".

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

Для учета и оформления операций по отправке - приемке животных применяется Товарно-транспортная накладная (животные) (Ф № СП-32). Товарно - транспортная накладная является сопроводительным документом при доставке скота покупателям на приемные пункты, мясокомбинаты и т.д.

Товарно - транспортную накладную выписывает заведующий фермой, с участием ветврача на каждую партию скота, направляемую на заготовительные пункты либо продаваемую другим организациям. Документ выписывается при доставке животных независимо от вида транспорта: автотранспортом, по железной дороге, перегон гуртом и др. Вместе с товарно-транспортной накладной на отправку животных заполняется ветеринарное свидетельство.

Первые два экземпляра передаются лицу, сопровождающему скот, а третий остается на ферме. Лицо, сопровождающее скот, оставляет второй экземпляр товарно - транспортной накладной в пункте приема скота, а первый экземпляр вместе с приемной квитанцией или другим документом, подтверждающим приемку скота, возвращает в бухгалтерию сельскохозяйственной организации.

Основным документом, предназначенным для оформления отпуска (отгрузки) молока покупателям и заказчикам, является Товарно-транспортная накладная (молсырье) (Ф № СП-33).

Данный документ выписывается заведующим фермой на каждую партию отправленного молока и молочных продуктов (утром, вечером и днем).

Для оформления и отражения операций по получению и движению побочной продукции (навоза, шерсти-линьки и т.п.) молочного и мясного скотоводства применяются расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки (Ф № 88-АПК), накладные внутрихозяйственного назначения (Ф № 264-АПК), акты на списание органических удобрений.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Фрагмент графика документооборота представлен в Приложении Ж.

Таким образом, можно сделать вывод, что первичный учет затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства соответствует требованиям законодательства, но имеются некоторые замечания относительно его ведения.

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

Учет затрат на производство осуществляется по элементам и статьям затрат в соответствии с п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ10/99) на балансовых счетах:

- 20 «Основное производство»;

- 23 «Вспомогательное производство»;

- 25 «Общепроизводственные расходы»;

- 26 «Общехозяйственные расходы»;

- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

- 44 «Расходы на продажу».

Группировка затрат осуществляется также по местам возникновения (МВЗ), по номенклатурным группам выпускаемых товаров, работ и услуг, и в ряде случаев по заказам.

На счете 20 «Основное производство» отражаются все прямые фактические затраты на изготовление готовой продукции, включающие в себя:

- Материальные затраты;

- Расходы на оплату труда рабочих, занятых непосредственно в производстве готовой продукции;

- Страховые взносы во внебюджетные фонды, начисленные на заработную плату, относящуюся к прямым расходам;

- Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг;

- Прочие расходы.

Аналитический учет по счету 20 ведется в разрезе подразделений, номенклатурных групп и статей затрат.

На счете 23 «Вспомогательные производства» собирается информация о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства. По дебету счета 23 отражают как прямые затраты, связанные непосредственно с выполнением работ и услуг, изготовлением (выпуском) изделий, так и косвенные, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств по элементам, схожим с элементами основного производства.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» собирается информация о затратах по обслуживанию основного производства и управлению отраслями, отделениями и другими подразделениями. Учет бригадных (фермерских), цеховых расходов в животноводстве осуществляется раздельно с целью включения в себестоимость той продукции, с производством которой они связаны. Затраты, собираемые на счете 25 группируются по элементам, схожим с элементами основного производства.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» собирается информация о затратах для нужд управления не связанных непосредственно с производственным процессом. Затраты, собираемые на счете 26 группируются по следующим элементам:

- Административно – управленческие материальные затраты;

- Расходы на оплату труда административно – управленческого персонала, не связанного с производственным процессом;

- Страховые взносы во внебюджетные фонды, начисленные на заработную плату административно – управленческого персонала, не связанного с производственным процессом;

- Суммы прочих начисленных налогов и сборов;

- Суммы начисленной амортизации по основным средствам управленческого и общехозяйственного назначения;

- Прочие затраты, такие как арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, юридических, аудиторских и консультационных услуг, другие аналогичные по назначению расходы.

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» собирается информация о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами. По дебету счета отражают как прямые затраты, связанные непосредственно с выполнением работ и услуг, изготовлением (выпуском) изделий), так и косвенные, связанные с управлением и обслуживанием обслуживающих производств и хозяйств по элементам, схожим с элементами основного производства.

На счете 44 «Расходы на продажу» собирается информация о затратах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Затраты, собираемые на счете 44 группируются по элементам, схожим с элементами основного производства.

Как уже говорилось выше, бухгалтерский учет в ООО «Навруз» ведется в машинно – ориентированной форме на базе бухгалтерской программы «1С:Предприятие 8: управление сельскохозяйственным предприятием».

Данная программа позволяет осуществлять ввод экономической информации, включая хозяйственные операции и их обработку с составлением регистров синтетического и аналитического учета с выходом на составление бухгалтерской и статистической отчетности.

Так как система «1С: Предприятие» позволяет организовать многоуровневые справочники (до 10 уровней вложенности), то это дает возможность организовать условно - постоянную информацию и классификаторы с нужной степенью детализации, а также организовать ведение многоуровневого аналитического учета по счетам.

Так, на первом уровне («папкой» - многоуровневый справочник), создается «основное производство» (счет 20 «Основное производство»), как отдельный вид деятельности, на втором уровне создаются справочники - «папки» видов отраслей (животноводство). На третьем уровне также в виде «папок» отражаются виды животноводства (скотоводство, свиноводство и т. д.), а на четвертом – указываются объекты аналитического учета (например, основное стадо КРС молочного направления).

Для «основного производства», на которое впоследствии распределяются вспомогательные (счет 23 «Вспомогательные производства») и общепроизводственные расходы (счет 25 «Общепроизводственные расходы»), заполняется подчиненный справочник «Доп. информация к справочнику Виды деятельности» с помощью кнопки «Доп. реквизиты».

От заполнения реквизитов данного справочника зависит закрытие затратных счетов.

Для осуществления автоматизированного учета по животноводству в обязательном порядке заполняются справочники: подразделения и статьи затрат.

Ввод первичной документации, описанной в параграфе 3.1, осуществляется с использованием данных первичных документов, выписанных вручную, либо посредством первичных документов, распечатанных с машинных носителей, образцы которых содержатся в программе.

Учитывая, что раздел Учета затрат в животноводстве непосредственно связан с другими разделами учета, получить выходные ведомости по данной теме можно только после решения задач по другим участкам учета. По каким, рассмотрим ниже.

Учет материалов. С данного раздела в ведомость по учету затрат включается стоимость израсходованных кормов, горюче смазочных материалов, средств защиты животных и других материалов, использованных на конкретные объекты аналитического учета в животноводстве.

Сумма амортизационных отчислений по основным средствам, обслуживающим животноводство, включается после начисления амортизации по основным средствам, выполненным в режиме регламентных документов. В этом же режиме ежемесячно списываться и доля расходов будущих периодов.

Заработная плата. Данные это раздела служат основанием для включения в затраты производства сумм начисленной оплаты труда, которая выполняется в режиме «Начисление заработной платы». После автоматизированного начисления оплаты труда автоматически производятся все начисления на оплату труда, которые предусмотрены законодательством республики Татарстан. Это достигается благодаря тому, что они уже содержаться в самой программе в справочнике « Налоги».

Работы и услуги, выполненные собственными вспомогательными производствами и затраты по машинно - тракторному парку, кроме оплаты труда и стоимости горюче смазочных материалов, а также накладные расходы, включаются в затраты в конце отчетного периода после распределения затрат, учтенных на этих счетах, по объектам аналитического учета, выполненных в режиме «Закрытие затратных счетов».

В настройке предусмотрено автоматическое распределение вспомогательных затрат (счет 23 «Вспомогательные производства») и общепроизводственных затрат (счет 25 «Общепроизводственные расходы») на основные виды деятельности (счет 20 «Основное производство») пропорционально выбранному пользователем критерию.

Расходы по административному обслуживанию отрасли (общепроизводственные затраты) распределяются между объектами учета затрат пропорционально общей сумме затрат за вычетом затрат по выбранной статье. Для отрасли «Животноводство» в качестве такой статьи выступает статья затрат «Корма».

Общехозяйственные затраты (счет 26 «Общехозяйственные расходы») и расходы на продажу (счет 44 «Расходы на продажу) ежемесячно списываются в уменьшение выручки от продаж текущего месяца (счет 90 «Продажи). Так как в ООО «Навруз» используется система «директ – костинг». При системе «директ - костинг» себестоимость продукции учитывается и, соответственно, планируется в отношении только переменных затрат.

Стоимость услуг, выполненных сторонними организациями, включается в себестоимость продукции при заполнении Акта приемки выполненных работ, осуществляемого в режиме ввода «Документы».

Стоимость падежа животных, списанного в затраты производства отражается в режиме ручного ввода операций.

После выполнения всех выше описанных работ в организации можно получить следующие выходные автоматизированные ведомости:

- ведомость учета затрат (данная ведомость является регистром аналитического учета, которую можно получить, как в целом по организации, так и в разрезе структурных подразделений);

- журнал учета расхода кормов, который также можно сформировать как в целом по организации, так и в разрезе структурных подразделений;

- оборотно - сальдовую ведомость по счету, которую можно сформировать как в целом по животноводству, так и в разрезе объектов аналитического учета;

- карточку счета – реестр хозяйственных операций по учету затрат выполненный в хронологическом порядке, которую можно получить как в целом по животноводству, так и в разрезе объектов аналитического учета;

- анализ счета, который является регистром синтетического учета.

Данные ведомости можно получить за любой другой интересующий период времени.

Перечисленные ведомости по учету затрат полностью заменяют бухгалтерские регистры синтетического и аналитического учета, используемые при журнально-ордерной форме учета, заполняемые ручным способом.

Учет затрат и выход продукции ведется раздельно по молочному и мясному скотоводству. Аналитические счета открываются по каждому объекту учета затрат КРС молочного направления. Здесь открываются субсчета «Основное стадо», по которому учитываются затраты на содержание коров, и субсчет «Животные на выращивании и откорме».

В соответствии с темой исследования, рассмотрим схемы бухгалтерских корреспонденций по учету затрат и выхода продукции в разрезе субсчета «Основное стадо КРС молочного направления».

**Таблица 3.1 – Журнал регистрации хозяйственных операций по учету затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» по субсчету «Основное стадо КРС молочного направления» за 2016 год**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, тыс руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Начислена оплата труда работников, занятых в обслуживании основного стада КРС | 31330 | 20/2 | 70 | Табель учета рабочего времени, расчет начисления оплаты труда работникам животноводства, наряды на сдельную работу |
| 2 | Отчисления на социальные нужды | 13427 | 20/2 | 69 | Бухгалтерская справка |
| 3 | Отнесена стоимость материалов, кормов, медикаментов, нефтепродукты и прочих материальных ценностей, израсходованных на основное стадо КРС | 163589 | 20/2 | 10 | Ведомость учета расхода кормов, накладная внутрихозяйственного назначения, лимитно-заборная ведомость, акт на списание материальных ценностей |
| 4 | Отнесена сумма амортизации по основным средствам на основное стадо КРС | 98061 | 20/2 | 02 | Ведомость начисления амортизационных отчислений |
| 5 | Отнесена стоимость услуг автотранспорта, МТП, электроснабжения, водоснабжения на основное стадо КРС | 4614 | 20/2 | 23 | Лимитно-заборная ведомость, накладная, путевой лист, бухгалтерская справка |
| 6 | Отнесена стоимость работ и услуг сторонних организаций на основное стадо КРС | 1075 | 20/2 | 60,76 | Акт выполненных работ |
| 7 | Отнесена сумма общепроизводственных расходов на основное стадо КРС | 3126 | 20/2 | 25 | Лимитно-заборная карта, накладная, бухгалтерская справка |
| 8 | Списан падеж животных на затраты производства | 1531 | 20/2 | 94 | Акт на выбытие животных |
| 9 | Списана готовая продукция на нужды животноводства | 2129 | 20/2 | 43 | Внутрихозяйственная накладная |
| 10 | Оприходовано молоко по плановой себестоимости | 347191 | 43 | 20/2 | Журнал учета надоя молока |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 11 | Оприходован приплод по плановой себестоимости | 38243 | 11 | 20/2 | Акт на оприходование приплода животных  |
| 12 | Оприходована побочная продукция (навоз) в нормативной оценке | 987 | 10 | 20/2 | Накладная внутрихозяйственного назначения, акт на списание органических удобрений |
| 13 | Реализовано молока по плановой себестоимости | 278583 | 90/2 | 43 | Ведомость учета движения молока, товарно-транспортная накладная (молсырье) |
| 14 | Израсходовано молоко на выпойку телятам по плановой себестоимости | 68608 | 20/2 | 20/2 | Ведомость учета движения молока |
| 15 | Списана калькуляционная разница по реализованному молоку дополнительной записью | 459 | 90/2 | 20/2 | Бухгалтерская справка |
| 16 | Списана калькуляционная разница по приплоду, оставляемому на доращивание дополнительной записью | 378 | 11 | 20/2 | Бухгалтерская справка |
| 17 | Списана калькуляционная разница по молоку, израсходованному на выпойку телятам дополнительной записью | 113 | 20/2 | 20/2 | Бухгалтерская справка |

Таким образом, корреспонденции счетов ООО «Навруз» соответствуют Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению. Синтетический и аналитический учет налажен на достаточно высоком уровне. Схема движения бухгалтерской информации по счету 20 «Основное производство» в автоматизированной форме бухгалтерского учета с применением программы «1С:Предприятие 8: управление сельскохозяйственным предприятием» представлено в Приложении З.

## 3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства

##  в организации

Для организации аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» выделяют соответствующие объекты учета затрат и калькуляции.

Так, объектами учета производственных затрат является основное стадо молочного скота (коровы и быки - производители). А объектами калькуляции считаются:

- молоко (единица измерения - 1 центнер);

- приплод (единица измерения - 1 голова).

В соответствии с пунктом 65.1 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях себестоимость молока должна исчисляться следующим образом:

1) из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции исходя из фактических затрат по ее заготовке;

2) из оставшейся суммы затрат 90 % относится на молоко и 10 % на приплод с учетом фактической живой массы при рождении;

3) разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода.

К побочной продукции относят навоз, шерсть-линьку и волос-сырец.

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

Жидкий навоз учитывают в зависимости от его влажности в пересчете на условный подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Навоз влажностью боле 98% относят к сточным водам животноводческих ферм. Себестоимость 1т навоза определяется делением общей суммы затрат на его физическую массу.

Другие виды побочной продукции оцениваются по ценам возможной реализации или использования, и стоимость их относится, как и навоза, на уменьшение затрат по соответствующим видам и группам животных.

При калькулировании себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» затраты классифицируются по следующим статьям:

1.Материальные ресурсы, используемые в производстве:

- корма;

- электроэнергия;

- топливо;

- нефтепродукты;

- запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта;

- услуги и работы, выполненные сторонними организациями;

- прочие материальные затраты;

2.Оплата труда;

3.Отчисления на социальные нужды;

4.Амортизация основных средств;

5.Работы и услуги вспомогательных производств;

6.Налоги, сборы и другие платежи;

7.Прочие затраты;

8.Общепроизводственные расходы;

9.Общехозяйственные расходы.

Рассчитаем себестоимость продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз».

Затраты по содержанию основного стада составили 387490 тыс.руб., в том числе стоимость используемой побочной продукции 987 тыс.руб. В течение года было надоено 190574 ц молока и получено 3639 голов приплода.

1. Определим затраты на основную продукцию (молоко и приплод):

387490 тыс.руб. – 987 тыс.руб. = 386503 тыс.руб.

1. Распределим затраты без по видам основной продукции (90% на молоко, 10% на приплод):

386503 \* 0,9 = 347853 тыс.руб. – затраты на молоко;

386503 \* 0,1 = 38650 тыс.руб. – затраты на приплод.

1. Рассчитаем себестоимость:

347853 тыс.руб. / 190574 ц = 1,825 тыс.руб., что в рублях составит 1825,29 – себестоимость 1 ц молока;

38650 тыс.руб. / 3639 гол. = 10,621 тыс.руб., что в рублях составит 10621,05 – себестоимость 1 гол. приплода.

В декабре бухгалтерской справкой оформляются калькуляционные разницы:

1. По молоку:

(1,825 тыс.руб. – 1,822 тыс.руб.) \* 190574 ц = 571,722 тыс.руб. - дополнительной записью;

1. По приплоду:

(10,621 тыс.руб. – 10,510 тыс.руб.) \* 3639 гол. = 403,929 тыс.руб. - дополнительной записью.

Результаты данного расчета себестоимости равны фактической себестоимости продукции, рассчитанной в ООО «Навруз». Такая методика расчета соответствует методике, представленной в Методических рекомендациях [9].

## 3.4 Совершенствование учета затрат на производство продукции

##  молочного скотоводства в ООО «Навруз»

Совершенствование учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» предлагаем вести по следующим направлениям:

1. Рационализация первичного учета затрат на производство и выхода продукции;
2. Рассмотрение альтернативных расчетов себестоимости продукции;
3. Совершенствование номенклатуры калькуляционных статей затрат;
4. Определение оптимальных объектов и организации аналитического учета затрат.

1) Первичная учетная документация и отраженные в ней данные служат важным источником информации для оперативного управления производством, анализа финансово – хозяйственной деятельности и контроля за расходованием материальных и денежных средств.

В ООО «Навруз» зачастую игнорируются требования к заполнению первичных документов, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». А именно: не заполняются некоторые реквизиты, например, не проставляются подписи лиц, ответственных за совершение операции, в некоторых случаях первичные документы сдаются в бухгалтерию несвоевременно. Главному бухгалтеру необходимо усилить контроль за надлежащим заполнением и своевременной сдачей первичных документов в бухгалтерию, так как невыполнение данных требований ведет к снижению оперативности и полезности полученной информации.

Для повышения роли бухгалтерского учета в управлении сельскохозяйственным предприятием необходимо совершенствование некоторых форм первичной документации по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства на предмет качества выполняемых работ и полученной продукции.

Что касается оприходования готовой продукции, а в нашем случае – молока, то в первичных документах, применяемых для отражения операций по его поступлению, оприходованию необходимо отражать не только их количество, но и качество. Так, например, в исследуемой организации было выявлено, что не все показатели качества регулярно отражаются в учете.

Первичным документом по учету молока является «Журнал учета надоя молока», в котором должны после каждой дойки проставлять данные о количестве полученного молока и процента жира. На практике же процент содержания жира определяют не систематически, а только при проведении контрольных доек, в процессе которых и определяют процент содержания жира. Отсутствие возможностей осуществления контроля качества молока ведет к разным нарушениям и злоупотреблениям, к ухудшению качества продукции животноводства. При продаже молока в качестве сопроводительного документа применяется «Товарно – транспортная накладная (молсырье)», в которой предусмотрено отражение таких показателей качества, как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт, процент жира. Требования соблюдаются только в отношении указании процента жира, а остальные показатели отражаются в «Приемной квитанции на закупку молока и молочных продуктов у колхозов, совхозов» при приемке молока молочным заводом на пути движения от поступления до продажи. Учет указанных показателей должен найти также отражение в накладных хозяйств на основании лабораторных исследований.

По нашему мнению, применение данных преобразований на практике должно способствовать усилению информационной и контрольной функции учета.

2) Рассмотрение альтернативных расчетов себестоимости продукции.

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции.

Расчет себестоимости, предлагаемый Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, как показали многочисленные исследования нуждаются в совершенствовании.

По мнению многих, ученых данная методика имеет следующие недостатки:

- для приравнивания сопряженных видов продукции используются условные значения;

- объем полученной и использованной побочной продукции учитывается не полностью.

В связи с этим из-за упрощения распределения затрат искажается фактическая себестоимость как молока, так и приплода.

Исследования ученых показали, что указанные недостатки можно легко устранить, если в расчетах применять коэффициент, характеризующий отношение между показателями себестоимости приплода и молока. Так, например, исследования А.А.Павлова [51] показывают, что объективным коэффициентом может служить произведение отношения между показателями расхода кормовых единиц на прирост живой массы молодняка и молока и даже кормов в структуре себестоимости главной продукции отрасли (молока).

Рассчитаем себестоимость молока и приплода по предлагаемой методике.

Затраты по содержанию основного стада составили 387490 тыс.руб. в том числе стоимость используемой побочной продукции 987 тыс.руб. В течение года было надоено 190574 ц молока и получено 3639 голов приплода.

Средний расход кормовых единиц на 1 ц молока равен 0,88ц, а на прирост живой массы молодняка – 10,66ц. Доля кормов в структуре себестоимости молока равна 50,55%. При этих производственно – экономических параметрах молочного скотоводства коэффициент перевода себестоимости молока в себестоимость приплода составит:

(10,66 / 0,88) \* 0,5055 = 6,12

Рассчитаем себестоимость молока и приплода с учетом данного коэффициента:

1. 190574 ц + 3639 гол. \* 6,12 = 212844,68 ц – выход условного молока;
2. 386503 тыс.руб. / 212844,68 ц = 1,816 тыс.руб. – себестоимость 1ц молока;
3. 1,816 тыс.руб. \* 6,12 = 11,114 тыс.руб. – себестоимость 1 гол. приплода.

Систематизируем полученные данные в таблицу и проведем их сравнительный анализ.

**Таблица 3.2 – Сравнение результатов, полученных при разных вариантах калькуляции себестоимости молочного скотоводства**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатели** | **Метод** |
| **Ныне действующий (комбинированный)** | **Коэффициентный** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Выход продукции:- молока, ц- приплода, гол | 1905743639 | 1905743639 |
| 2 | Общие затраты за минусом побочной продукции, тыс.руб. | 386503 | 386503 |
| 3 | Себестоимость, руб.:- 1 ц молока- 1 головы приплода | 182510621 | 181611114 |

Сравнительный анализ данных таблицы 3.2 позволяет сделать вывод о том, что исчисленная себестоимость молока по новой методике оказалась ниже, а приплода, наоборот, выше по сравнению с показателями, рассчитанными по традиционной методике.

Таким образом, не усложняя учет затрат, рассмотренный метод распределения затрат позволяет получать более реальные показатели себестоимости продукции, чем существующий метод, используемый в настоящее время.

3) Совершенствование номенклатуры калькуляционных статей затрат.

На сегодняшний день в ООО «Навруз» затраты классифицируются по следующим статьям:

1.Материальные ресурсы, используемые в производстве:

- корма;

- электроэнергия;

- топливо;

- нефтепродукты;

- запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта;

- услуги и работы, выполненные сторонними организациями;

- прочие материальные затраты;

2.Оплата труда;

3.Отчисления на социальные нужды;

4.Амортизация основных средств;

5.Работы и услуги вспомогательных производств;

6.Налоги, сборы и другие платежи;

7.Прочие затраты;

8.Общепроизводственные расходы;

9.Общехозяйственные расходы.

Как известно, в целях внутреннего управления номенклатура калькуляционных статей затрат может устанавливаться каждым товаропроизводителем самостоятельно, определяя целесообразность обособленного учета затрат исходя из роли поставляемой информации в процессе принятия различных управленческих решений.

Индивидуально разрабатывая номенклатуру статей затрат, преследуя цель организации внутреннего информационного обеспечения, создаются условия для научного управления производством в условиях рыночных отношений, повышения экономической эффективности производства.

По нашему мнению, статьи калькуляции ООО «Навруз» нуждаются в доработке.

Статью «Амортизация основных средств» следует заменить на «Содержание основных средств» и подразделить ее на две самостоятельные статьи: «Амортизация и арендная плата» и «Затраты на ремонт и содержание основных средств».

Хочется отметить также, что учет затрат в настоящее время является неполным из – за отсутствия учета брака в производстве. Потери от брака учитываются обычно в промышленности, в организациях по переработке сельскохозяйственной продукции и др.

Однако брак довольно часто встречается и в животноводстве. Например, браком можно считать работы, выполненные с отступлением от технологии, следствием которых являются потери продукции, снижение ее качества и т.д.

Данные моменты отрицательно сказываются на экономике хозяйств, а из – за отсутствия учета потерь от брака нет возможности выявить резервы их снижения.

Вот почему необходимо учитывать потери от брака не только в промышленном производстве продукции, но и в животноводстве.

Для этой цели в ООО «Навруз» предлагается открыть счет 28 «Брак в производстве», который должен иметь два субсчета:

28/1 «Брак в производстве продукции»;

28/2 «Брак ремонтных и строительно-монтажных работ».

Выявленный в производстве брак должен быть документально зафиксирован. В организации целесообразно разработать инструкцию о порядке оформления, учета и списания брака, в которой в соответствии с особенностями организации и технологии производства должна быть определена номенклатура видов, причин брака и ответственных за это служб и лиц.

Потери от брака животноводстве должны быть в учете выделены в самостоятельную статью затрат «Потери от брака».

А операции, связанные с учетом брака в сельском хозяйстве, могут быть отражены в бухгалтерском учете ООО «Навруз» корреспонденциями, представленными в таблице 3.3.

**Таблица 3.3 – Корреспонденции счетов по учету брака в ООО «Навруз»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Содержание операции** | **Корреспонденция счетов** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Списание прямых затрат по выявленному браку | 28/1 | 20/2 |
| 2 | Отражение в учете затрат по исправлению брака | 28/1 | 70,69,10 и т.д. |
| 3 | Отнесение затрат по исправлению брака на виновных лиц | 73/2 | 28/1,2 |
| 4 | Предъявление претензий поставщикам, по вине которых был допущен брак в результате поставки некачественного сырья | 76/2 | 28/1,2 |
| 5 | Списание сумм невозмещенных потерь от брака по вине в целом хозрасчетного подразделения | 20/2 | 28/1,2 |
| 6 | Списание потерь от брака по невыявленным причинам | 91/2 | 28/1,2 |
| 7 | Списания потерь от брака по причине чрезвычайных ситуаций | 91/2 | 28/1,2 |

Таким образом, данное нововведение позволит повысить контроль за потерями от брака, появится возможность писания их по принадлежности (на виновников брака или на затраты конкретного подразделения) и, тем самым, повысится ответственность работников за строгим соблюдением технологии производства продукции молочного скотоводства.

4) Для рационализации определения объектов и организации аналитического учета затрат, по нашему мнению, необходимо обратиться к работам Р.А.Алборова.

На рисунке 1.1 представлена модель определения объектов и организации аналитического учета по ныне действующему порядку.

В основе построения данной модели аналитического учета лежит позаказный метод производственного учета затрат. Здесь объектами калькуляции являются виды основной, сопряженной и побочной продукции. Данная модель приспособлена для контроля за выполнением плановых показателей хозяйства в конце года, а ее аналитические свойства для изучения деятельности как по хозяйству в целом, так и по отдельным звеньям организации, недостаточны.

В связи с этим, мы предлагаем обратить внимание на модель определения объектов и организации аналитического учета затрат, которая предполагает ведение производственного учета затрат на производство продукции пофазным методом в сочетании с нормативной системой учета затрат.

Предлагаемая модель представлена на рисунке 3.1

Объект производства – молочное стадо коров

Фазы (периоды, циклы) производства – объекты учета затрат по подразделениям

Сухостойный период

Лактационный период

Зимний период (стойловый)

Лугопастбищный период

Основная продукция

Сопряженная продукция

Побочная продукция

Рисунок 3.1 – Модель определения объектов и организации аналитического учета затрат в молочном скотоводстве в соответствии

с рекомендациями Р.А.Алборова

Данная модель определения объектов учета затрат в скотоводстве, хотя и является трудоемкой, позволяет вести учет и локализировать затраты и результаты производства по фазам (периодам), таким как стойловый (зимний сухостойный) и лугопастбищный (или лактационный), а также оперативно сопоставлять затраты с их нормативными величинами, определять отклонения от нормативных затрат по местам их возникновения, причинам, виновникам и т.д.

Кроме того, предлагаемая система учета позволяет исчислять и анализировать показатели себестоимости продукции в молочном скотоводстве не только в конце года (как это происходит в настоящее время в ООО «Навруз»), а на этапе окончания каждой фазы, периода, цикла производства, что очень важно для принятия эффективных управленческих решений.

Для доказательства вышесказанного раскроем содержание предлагаемой модели, что можно сделать путем раскрытия содержания каждой конкретной подфункции учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и на их основы составления макета системы информации.

Рассмотрим макет системы информации учета и контроля затрат в молочном скотоводстве и содержание ее подфункций на рисунке 3.2

Управляющая система

Орган управления

Функции управления: планирование, контроль, анализ и др.

Формы, методы и средства управления

Входная и выходная информация производственного учета

Учет затрат по фазам производства

Зимний (сухостойный или стойловый) период

Лугопастбищный (летний или лактационный) период

Управляемая система (объекты управления): виды и группы животных, затраты на производство (материальные, трудовые, финансовые), движение продукции, результаты производства

в1

а1

а2

в2

у1

х1

у2

х2

Рисунок 3.2 – Содержание подфункций производственного учета в молочном скотоводстве

Бухгалтерский учет в данной схеме разделен на конкретные подфункции: подфункция у2-х2 характеризует конкретное содержание учета и контроля затрат в сухостойном периоде; у1-х1 – конкретное содержание учета и контроля затрат в лактационном периоде. Зная содержание подфункций производственного учета в молочном скотоводстве можно успешно управлять затратами по фазам производства, т.е. конкретно в лактационном и сухостойном периодах. Подфункции а1-в1, а2-в2 означают прямее и обратные связи между управляемой и управляющими системами через коммуникационные процессы информации управленческого производственного учета.

Приведенная схема содержания производственного учета (рис.1.2) и формы (рис.1.2) выражают неразрывно связанные организационные, методические и технические аспекты, составляющие бухгалтерский производственный учет в скотоводстве.

Разработанная Р.А.Алборовым форма постановки производственного учета в скотоводстве может быть применена в ООО «Навруз», более того оны бы обеспечила более эффективное принятие управленческих решений на основе:

- исчисления и анализа показателей себестоимости продукции в молочном скотоводстве не только в конце года (как это происходит в настоящее время в ООО «Навруз»), а на этапе окончания каждой фазы, периода, цикла производства;

- ведения учета и локализации затрат и результатов производства по фазам (периодам), таким как стойловый (зимний сухостойный) и лугопастбищный (или лактационный), а также оперативного сопоставления затрат с их нормативными величинами, определения отклонения от нормативных затрат по местам их возникновения, причинам, виновникам и т.д.

Однако для практического внедрения разработанной модели производственного учета в молочном скотоводстве необходима более тщательная и научно – обоснованная разработка ее организационно – методических и технических аспектов.

# 4 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «НАВРУЗ»

## 4.1 Значение, задачи и источники аудита затрат на производство

##  продукции молочного скотоводства

Основная цель производственного цикла на любом предприятии – превратить ресурсы в конечный продукт. А целью аудита ООО «Навруз» в данном случае является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения), от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции.

Ещё одной целью аудита является установление соответствия применяемой в ООО «Навруз» методики учета затрат на производство продукции (работ, услуг) действующим в РФ и в проверяемом периоде нормативным документам.

Основными задачами аудита в ООО «Навруз» для достижения указанных целей являются:

- проверка правильности отнесения расходов и состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг);

- оценка синтетического и аналитического учета включаемых в себестоимость затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг);

- оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;

- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с формированием себестоимости продукции (работ, услуг) в целях налогообложения;

- проверка правильности формирования себестоимости (работ, услуг) по объектам калькулирования затрат;

- проверка правильности проведения инвентаризации незавершенного производства и отражение в учете ее результатов.

Объектами аудита в ООО «Навруз» по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) являются следующие показатели:

- затраты в незавершенном производстве и издержках обращения;

- себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг;

- произведенные организацией затраты, в том числе: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты.

Типичные ошибки, выявляемые в ходе проверки затрат на производство:

- несоответствие применяемого метода учета затрат, зафиксированному в учетной политике;

- неправильное формирование расходов по бартерным (товарообменным) сделкам;

- расходы организации не соотнесены с доходами;

- неправильная оценка остатков незавершенного производства;

- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;

- необоснованное (без документального оформления) включение в себестоимость отдельных видов затрат;

- неправильное отражение в учете нормируемых расходов;

- нарушения, допущенные при оформлении первичных документов;

-нарушение методологии учета (неверно составленные корреспонденции счетов).

Источниками получения аудиторских доказательств для аудита затрат на производство и исчисления себестоимости продукции в ООО «Навруз» служат:

- положение по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета;

- учетные регистры (карточки и анализ счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44 и др.);

- договоры гражданско - правового характера, договоры подряда;

- акты об оказании услуг и иные документы, свидетельствующие об оказании услуг;

- требования - накладные, лимитно – заборные ведомости, путевые листы, ведомости учета расхода кормов, акты списания материальных ценностей, ведомости взвешивания животных и т.д.;

- табели учета рабочего времени;

- расчетные ведомости, ведомости распределения (общехозяйственных и общепроизводственных расходов, заработной платы, единого социального налога, амортизации основных средств и прочих расходов), справки - расчеты распределения расходов будущих периодов;

- авансовые отчеты;

- акты (ведомости) инвентаризации;

- расчеты бухгалтерии, производственные сметы, нормы и нормативные расходы сырья, материалов;

- Главная книга, регистры синтетического и аналитического учета;

- устные высказывания сотрудников и третьих лиц;

- баланс, отчет о финансовых результатах, налоговые декларации и др.

## 4.2 Планирование и программирование аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации

Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку оптимальной аудиторской программы.

В плане ожидаемых работ определяются следующие вопросы: объем выполняемых работ; сроки проведения и продолжительность работ; способы и приемы, применяемые при аудите; проведение инструктажа аудиторов.

При планировании аудита аудиторской фирмой выделяются следующие основные этапы:

- предварительное планирование аудита;

- подготовка и составление общего плана аудита;

- подготовка и составление программы аудита.

На основании плана работ перед началом аудита руководителем бригады аудиторов составляется программа проверки, в которой определяются:

- цель аудита;

- основные участки работы организации и разделы учета, подлежащие проверке;

- характер и методы проверки (сплошной, выборочный, фактический, документальный контроль и т.д.);

- распределение и закрепление обязанностей между проверяющими аудиторами; сроки выполнения работ;

- уровень ответственности и оплаты труда аудиторов;

- форма и порядок оформления результатов аудита.

Программа аудита составляется в виде производственного задания и утверждается руководителем аудиторской фирмы. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки; определяются предельные сроки обработки и предоставления материалов для составления заключения; строго определяются численность необходимого для аудита персонала, объем, последовательность и содержание работы каждого аудитора и ассистента, график их работы.

При планировании аудита и разработке общего плана и программы аудита необходимо руководствоваться требованиями федерального правила (стандарта) «Планирование аудита» (ФПСАД №3).

Планируя аудиторскую проверку, необходимо установить материальность (существенность) – максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение.

При вычислении указанного показателя аудиторские организации должны следовать требованиям, предъявляемым к нахождению уровня существенности федеральным правилом (стандартом) «Существенность в аудите» (ФПСАД №4).

**Таблица 4.1 - Порядок определения уровня существенности в ООО «Навруз» по данным за 2016г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование базового показателя** | **Значение базового показателя отчетности, тыс.руб.** | **Уровень существенности показателя, %** | **Значение, применяемое для определения уровня существенности, тыс.руб.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Валовая прибыль | 29239 | 5 | 1461,95 |
| Выручка от продажи товаров | 585396 | 2 | 11707,92 |
| Валюта баланса | 2772718 | 2 | 55454,36 |
| Собственный капитал | 1558564 | 10 | 155856,4 |
| Себестоимость продаж | 556157 | 2 | 11123,14 |

Найдем среднее арифметическое  значений, применяемых для нахождения уровня существенности:

(1461,95+ 11707,92+ 55454,36+ 155856,4+ 11123,14) : 5 = 47120,75 тыс.руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

((47120,75 – 1461,95) : 47120,75) \* 100 = 96,90 %.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

((155856,4 – 47120,75) : 47120,75) \* 100 = 230,76 %.

Таким образом, наименьшее значение (валовая прибыль), отклоняется от среднего на 96,90%, а наибольшее (собственный капитал) – на 230,76%.

Так как оба значения отличаются от среднего значительно, то принимаем решение отбросить их. Новое среднее арифметическое составит:

(11707,92 + 55454,36 + 11123,14) : 3 = 26095,14 тыс.руб.

Полученную величину допустимо округлить до 26000 тыс.руб. и использовать количественный показатель в качестве значения существенности. Различие между значениями уровня существенности до и после округления составляет:

((26095,14 – 26000) : 26095,14) \*100 = 0,36%, что находится в пределах 20%.

Величина единого уровня существенности говорит о том, что если аудитор в процессе проверки обнаружит искажения, превышающие ее, то данные искажения являются существенными для отчетности, вследствие чего отчетность является недостоверной, т.е. внешние пользователи на ее основе не смогут принимать обоснованные экономические решения и делать правильные выводы. Для организации ООО «Навруз» искажения в рамках 26000 тыс. руб. являются несущественными, т.е. не влияющими на достоверность отчетности.

Важными элементами аудиторской деятельности при планировании аудита являются оценка аудиторского риска и определение информационной базы для проведения проверки.

Аудиторский риск – это оценка риска неэффективности предстоящей проверки аудитором, который в своем заключении сделал вывод о том, что бухгалтерская отчетность у клиента достоверна, в действительности же там возможны существенные ошибки и пропуски не попавшие в поле зрения аудитора; или же признал, что отчетность содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в ней нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, риск не обнаружения.

Внутрихозяйственный (присущий) риск выражает меру ожидания аудитором вероятности содержания в отчетности ошибок, превосходящий допустимую величину до проверки системы внутрихозяйственного контроля.

Риск контроля выражает меру ожидания аудитором вероятности пропуска ошибок, превосходящих величину, допустимую системой внутрихозяйственного контроля.

Риск необнаружения (процедурный риск) выражает меру готовности аудитора признать вероятность невыявления в процессе проведения аудита ошибок, превосходящих допустимую величину.

Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки. При оценке рисков аудитор обязан использовать не менее трех следующих градаций: высокий, средний, низкий (возможно применение большего количества градаций).

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск, и наоборот.

Рассчитаем аудиторский риск для организации ООО «Навруз».

Аудиторский риск (АР) выражается формулой:

АР = ВХР \* РСК \* РНО,

где ВХР - неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск,

РСК - риск средств контроля,

РНО - риск необнаружения.

**Таблица 4.2 – Результаты тестирования компонентов риска**

|  |
| --- |
| **Внутрихозяйственный риск** |
| **Фактор** | **Положительная оценка** | **Отрицательная оценка** |
| 1 | 2 | 3 |
| Особенности функционирования и текущего экономичекого положения отрасли, в которой действует предприятие |  | Традиционная сфера деятельности, уровень конкуренции высокий |
| Финансовое положение клиента |  | Не устойчивое |
| Честность персонала, осуществляющего руководство и ответственного за ведение учета и подготовку отчетности | Честные |  |
| Опыт и квалификация работников, ответственных за ведение учета | Достаточные |  |
| Давление на бухгалтерский персонал со стороны руководства предприятия |  | Ограниченно присутствует |
| Возможность контроля за деятельностью предприятия со стороны его собственников | Не ограничена |  |
| Риск средств внутреннего контроля |
| Организация бухгалтерского учета и документооборота в организации  | Отлаженная |  |
| Организация внутреннего контроля |  | Средний уровень |
| Готовность к исправлению ошибок и искажений, приближающихся к существенным | Руководство понимает необходимость внесения исправлений |  |

Продолжение таблицы 4.2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| Распределение ответственности и полномочий в управлении организацией  | Закреплены документально |  |
| Готовность использовать контрольные процедуры для утверждения хозяйственных операций | Достаточная |  |
| Риск необнаружения |
| Информированность аудитора о клиенте | Постоянный клиент |  |
| Наличие налоговых проверок за предыдущие периоды | Последние 3 года проверялись |  |
| Опыт и квалификация аудиторов |  | Недостаточно опытные |
| Планируемый объем проверяемой документации (планируемый объем выборки) | Предполагатся использование как сплошных, так и выборочных методов проверки |  |

**Таблица 4.3 – Расчет значений компонентов риска**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Компонент риска | Количество отрицательных факторов | Общее количество факторов | Значение компонента |
| ВХР | 3 | 6 | 0,5 |
| РСК | 1 | 5 | 0,2 |
| РНО | 1 | 4 | 0,25 |

На этапе предварительного теста системы был оценен неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск в 50%, риск средств контроля был оценен в 20%, риск необнаружения - в 25%. На основании этих значений величина аудиторского риска составляет 2,5% (0,5 \* 0,2 \* 0,25).

Далее составим общий план и программу проведения аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства.

**Таблица 4.4 – Общий план аудита учета затрат на производство и**

**калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства**

Проверяемая организация ООО «Навруз»

Период аудита 01.01.16 - 31.12.16

Количество человеко-часов 80

Руководитель аудиторской группы Хамитова Я.А.

Состав аудиторской группы Хамитова Я.А., Фатыхова А.Э.

Планируемый аудиторский риск 2,5%

Планируемый уровень существенности 26000 тыс.руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции | 21.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. | Согласно общему плану аудита экономического субъекта |
| 2 | Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство | 22.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. |
| 3 | Проверка учета затрат по статьям калькуляции | 23.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. |
| 4 | Проверка сводного учета затрат на производство | 24.03.16-25.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. |
| 5 | Анализ структуры затрат на производство  | 25.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. |  |

**Таблица 4.5 – Программа аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства**

Проверяемая организация ООО «Навруз»

Период аудита 01.01.16 - 31.12.16

Количество человеко-часов 80

Руководитель аудиторской группы Хамитова Я.А.

Состав аудиторской группы Хамитова Я.А., Фатыхова А.Э.

Планируемый аудиторский риск 2,5%

Планируемый уровень существенности 26000 тыс.руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень процедур | Период проведения | Исполнитель | Рабочие документы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции |
| 1.1 | Контроль правильности выбора объектов учета | 21.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э | Устав, приказы, схема структуры организации |

Продолжение таблицы 4.5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.2 | Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости |  |  | Приказы, сметы, отчеты |
| 1.3 | Анализ учетной политики в части затрат на производство | Приказ по учетной политике |
| 2 | Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство |
| 2.1 | Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам | 22.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э | Первичные документы, учетные регистры |
| 2.2 | Контроль состава расходов для целей налогообложения | Первичные до­кументы, реги­стры налогово­го учета |
| 2.3 | Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат | Первичные документы |
| 3 | Проверка учета затрат по стать­ям калькуляции |
| 3.1 | Проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования | 23.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э | Разработочные таблицы |
| 3.2 | Проверка учета накладных рас­ходов и методов их списания | Разработочные таблицы |
| 3.3 | Проверка учета затрат вспомо­гательных производств и рас­пределения их по объектам калькулирования | Разработочные таблицы |
| 3.4 | Проверка учета непроизводи­тельных затрат и потерь | Первичные до­кументы, раз­работочные таблицы |
| 3.5 | Проверка оценки и учета не­завершенного производства | Приказы, ин­вентаризаци­онные описи |
| 3.6 | Проверка калькулирования себестоимости продукции | Разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат |
| 4 | Проверка сводного учета затрат на производство | 24.03.16-25.03.16 | Хамитова Я.А.Фатыхова А.Э. |  |

Продолжение таблицы 4.5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4.1 | Проверка организации анали­тического учета затрат на про­изводство |  |  | Регистры ана­литического учета |
| 4.2 | Проверка организации синте­тического учета затрат на про­изводство | Регистры синтетического учета |
| 4.3 | Контроль раскрытия информа­ции о затратах на производство в бухгалтерской отчетности | Отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, отчет о затратах на основное производство |
| 5 | Анализ структуры затрат на производство продукции | 25.03.16 | Фатыхова А.Э. | Отчет о затратах на основное производство |

Аудиторская программа является также средством, которое повышает качество работы каждого члена аудиторской группы. Поэтому программу следует рассматривать как производственное задание, а ее нарушение - как нарушение трудовой и производственной дисциплины.

## 4.3 Методика проведения аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации

До начала аудиторской проверки необходимо изучить финансовое состояние организации, ее организационные и технологические особенности и специализацию.

Непосредственно аудиторская проверка начинается с ознакомления с отделом бухгалтерского учета, занимающегося учетом затрат на производство. На этом этапе устанавливается, кто ведет бухгалтерский учет затрат на производство продукции молочного скотоводства (образование, бухгалтерский стаж, родственные связи), какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка и кому подотчетен. Также проводится проверка:

- наличия графика документооборота и альбома с перечнем и образцами заполненных первичных документов;

- обоснованности, оптимальности и целесообразности выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета;

- используемых методов внутреннего контроля (инвентаризация, документирование);

- правильности оформления договоров о материальной ответственности с кладовщиками и другими ответственными лицами, которым переданы в подотчет материальные ценности.

Проводя проверку, аудитор пользуется рабочими документами, которые помогают при планировании и выполнении аудита, контроле и обзоре аудиторской работы. Информация, зафиксированная в рабочих документах, становится доказательством аудиторской работы.

Аудитор должен продумать способ хранения рабочих документов, так как информация о клиенте конфиденциальна и разглашению не подлежит. Обычно досье на клиентов хранятся в специальном помещении аудиторской фирмы.

Срок хранения рабочих документов определяется самим аудитором на основе возможных юридических или профессиональных последствий (возможности предъявления клиентами иска к аудиторской фирме о возмещении ущерба вследствие ошибок, небрежностей и других действий аудитора).

Рабочие документы могут разрабатываться в удобной для пользователя форме.

Рассмотрим рабочие документы, используемые аудитором при проверке учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства.

Для оценки внутреннего контроля в ООО «Навруз» необходимо заполнить рабочий документ, который позволит установить насколько аудит затрат на производство продукции молочного скотоводства отвечает современным требованиям, а их учет выполняет поставленные перед ними задачи (таблица 4.6).

**Таблица 4.6 – Рабочий документ «Оценка системы внутреннего**

 **контроля в ООО «Навруз»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п\п** | **Направления и вопросы тестирования** | **Ответы** |
| Нет ответа | **Да** | Нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | УсловияИмеет ли доступ к бланкам накладных, лимитно-заборных ведомостей, требованиям, нарядам, табелям, учетным листам кто–либо, кроме ответственных лиц? |  |  | + |
| 2. | РеальностьПроверяются ли требования на материалы и карточки учета рабочего времени после их подготовки мастером (бригадиром)? |  | + |  |
| 3. | Проверяются ли еженедельные отчеты о труде и использованных материалов, подготовленные мастером (бригадиром)? |  |  | + |
| 4. | ПолнотаПроводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных ведомостей, требований, нарядов, табелей, учетных листов и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов? |  |  | + |
| 5. | Ответственность Готовят ли наряды-заказы, накладные на материалы и заявки потребностей рабочей силы специально ответственные лица? |  | + |  |
| 6. | ТочностьПроверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов, учета труда и производственных отчетов (ведомостей)? |  | + |  |
| 7. | Осуществляется ли периодический пересмотр нормативных затрат? |  | + |  |
| 8. | Учитываются ли расхождения между информацией отчетов о готовой продукции и отчетов о полученной на склад продукции? |  |  | + |
| 9. | КлассификацияПравильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям калькуляции? |  | + |  |
| 10. | УчетВыбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции? |  | + |  |
| 11. | Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета? |  | + |  |
| 12. | ПериодизацияОтвечает ли учет затрат принципу «Временной определенности фактов»? |  | + |  |

По результатам проведенного тестирования можно сказать, что система внутреннего контроля налажена и действует на достаточно высоком уровне, хотя службы внутреннего контроля или аудита в ООО «Навруз» нет. Тем не менее было выявлено несколько недостатков: еженедельные отчеты о труде и использованных материалов, подготовленные мастером (бригадиром) не проверяются, а также предварительная нумерация накладных, лимитно – заборных ведомостей, требований, нарядов, табелей и учетных листов не производится.

Далее проведем проверку оформления первичных документов по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз».

**Таблица 4.7 – Рабочий документ «Проверка первичного оформления**

**продукции молочного скотоводства»**

|  |  |
| --- | --- |
| **Первичный документ** | **Замечания** |
| 1 | 2 |
| Журнал учета надоя молока | Процент жирности молока определяется не систематически, а только при проведении контрольных доек, документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию |
| Товарно-транспортная накладная на отправку-приемку молока и молочных продуктов | Не указываются показатели качества, такие как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт, документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию |
| Лимитно - заборная ведомость | Документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию |
| Ведомость движения молока | Документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию |
| Акт на оприходование приплода | Документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию |
| Ведомость взвешивания животных | Документ не всегда вовремя передается в бухгалтерию, встречаются арифметические ошибки в подсчете итогов, отсутствуют подписи ответственных лиц |
| Ведомость учета расхода кормов | Бухгалтером подразделения не указаны стоимостные показатели расхода кормов; отсутствуют подписи лица, за которым закреплена конкретная группа животных; данные ведомости заполняются на половозрастную группу животных, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев, без учета закрепления данных животных за конкретным скотником |

Продолжение таблицы 4.7

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Акт на выбытие животных и птицы | В графе «Группа животных, вид птицы» указано наименование отрасли «КРС», а необходимо указать половозрастную группу, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев; в графе «Возраст» указан год рождения животного, а не количество лет; в графе «Упитанность» данный показатель должен проставляться перед забоем животного в соответствии с правилами определения упитанности животного, а не после забоя, определяя упитанность по норме выхода мяса; в графе «Причина выбытия» должен проставляться ветеринарным врачом либо «хозяйственный забой» либо «вынужденный забой»; в графе «Диагноз» должен указываться диагноз при вынужденном забое животных |

Исследование первичных документов по учету затрат и выхода продукции в ООО «Навруз» показало, что формы документов и их заполнение не всегда соответствует требованиям законодательства РФ.

Следующим действием будет проверка правомерности отнесения затрат к основным. Необходимо помнить, что основные затраты – это те, которые непосредственно связаны с тех­нологическим процессом производства. Исходя из этого, нужно выяснить, не имело ли место, например, списание на счет сырья и материалов, используемых в производственной деятельности, стоимости материалов, израсходованных при строитель­стве, ремонте, содержании объектов общепроизводственного и общехозяйственного назначения. Для этого сверяются данные, указанные в документе по отпуску сырья и материалов в производство (лимитно - заборная ведомость) с данными учетного регистра по счету 20 (оборотная ведомость по счету 20 «Основное производство»). В результате такой проверки мы выяснили, что на счет 20 было списано столько же сырья и материалов, сколько фактически поступило в производство. Аналогичным образом было проверено отнесение к основным затрат на оплату труда работников, отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений и прочих расходов.

Проверка правильности учета основных затрат по статьям калькуляции. На данном этапе необходимо провести детальную проверку по каждой калькуляционной статье, входящей в состав основных затрат.

Производство в сельском хозяйстве является материалоемким, поэтому нужно тщательно проверить правильность отнесения затрат на статью «Сырье и материалы». В этой связи важно знать, что стоимость материаль­ных ресурсов, отражаемая по данной статье, формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость) и наценок (надбавок). Аудитор должен проверить правильность оценки материальных ресурсов, спи­санных на себестоимость в соответствии с методами оценки, закреплен­ными в приказе по учетной политике организации для целей финансо­вого учета. На этом этапе составим рабочий документ по следующей форме (таблица 4.8).

**Таблица 4.8 – Рабочий документ «Тестирование работников склада и получателей ТМЦ в ООО «Навруз»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Вопрос** | **Ответ** |
| **Да** | **Нет** | **Нет ответа** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Существуют ли определенные графики получения ТМЦ подразделениями |  | + |  |
| 2 | Своевременно ли работники склада и соответствующие подразделения получают лимитно – заборные ведомости с установлением лимита отпуска ТМЦ на предстоящий месяц | + |  |  |
| 3 | Удовлетворяет ли получателей ТМЦ качество весового хозяйства и измерительных приборов | + |  |  |
| 4 | Всегда ли получатели ТМЦ присутствуют при измерении, пересчете ценностей, отпускаемых в производство | + |  |  |
| 5 | Проверяется ли получателем заполнение в первичных документах графы «фактически отпущено» | + |  |  |

По результатам этого рабочего документа можно сделать выводы о том, что, несмотря на отсутствие графиков получения сырья и материалов подразделениями, складской в ООО «Навруз» организован эффективно.

Для того, чтобы при дальнейшей проверке этого участка учета можно было с уверенностью опираться на данные первичного учета (в частно­сти, при проверке соответствия корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах учета, способов списания сырья и материалов, сумм, списанных на себестоимость произведенной продукции, и т.д.), необходимо устано­вить достоверность фактов списания материалов в производство и гарантиро­вать качество оправдательной первичной документации.

Для этого запрашиваются в бухгалтерии данные о списании на производство материалов за месяц. После этого количественные данные бухгалтерии о списан­ных в производство позициях сверяются с аналогичными данными склад­ского учета. В ООО «Навруз» расхождений не выявлено. Пример рабочего документа, составляемого на основании такой проверки, представлен в таблице 4.9.

**Таблица 4.9 – Рабочий документ «Информация о выявленных отклонениях данных бухгалтерского учета от данных склада»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Наименование сырья и материалов** | **Единица измерения** | **Списано по данным БУ** | **Списано по данным склада** | **Расхождения** | **Объяснения** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Игла инъекционная 1,5\*30 | шт | 50 | 50 | - | - |
| 2 | Шприц 10 мл | шт | 45 | 45 | - | - |

При проверке учета затрат на оплату труда основных производственных рабочих сначала необходимо изучить достоверность первичных документов, правильность их заполнения, их соответствие требованиям и нормативам по начислению и выплате зарплаты. Также надо проверить, как соблюдается трудовое законодательство на предприятии, а именно - ведется ли оформление сотрудников, как построена система оплаты труда. Прием работников на работу и оформление проверяется по приказам.

Главным источником информации при проверке расчетов по оплате труда являются аналитические и синтетические данные по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (расчеты с депонентами), а также первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда, листки о временной нетрудоспособности, расчеты на оплату отпусков, нормативные документы, регулирующие эти операции и т.д.

Показатели аналитического учета по счету 70 должны соответствовать записям в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету 70 на первое число в Главной книге и балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей.

Необходимо выборочно проверить: правильность арифметических расчетов; нет ли случаев включения в документы подставных лиц; правильность отнесения расходов к фонду оплаты труда; правильность отнесения отдельных выплат на себестоимость продукции; правильность составления бухгалтерских проводок; правильность ведения синтетического и аналитического учета, сводных данных и заполнения форм бухгалтерской отчетности по фонду оплаты труда; правильность оплаты по сдельным расценкам и окладам; правильность начисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда.

Наиболее распространенной ошибкой при проверках данной статьи калькуляции является несоблюдение прин­ципа производственной направленности затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в эту статью расходов на оплату труда работников, относящихся к общепроизводственному и общехозяйственному персоналу. Выявить это можно путем сличения дан­ных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части, списанной прямо на счет 20 «Основное производство», и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, как правило, должны быть больше, чем дан­ные по дебету счетов учета производственных затрат.

Выясняется, вся ли фактически произведенная продукция соответствующим образом регистри­руется и утверждается в табеле учета выработки за смену, используются ли унифицирован­ные формы первичной учетной документации по учету личного состава и расчетов с персоналом по оплате труда (личные кар­точки, приказы, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета, табели учета выработки за смену).

При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источни­ка начисления самого фонда оплаты труда. Проверяется правильность исчисления единого социального налога во внебюджетные фонды (пенсионный, социального страхо­вания, обязательного медицинского страхования). Отражение затрат по данным статьям в ООО «Навруз» замечаний не имеет.

При проведении проверки по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования», в первую очередь необходимо проверить порядок начисления и учета амортизационных отчислений по основному производственному оборудованию, а именно, нужно установить правильность выбора метода начисления амортизации; применения норм амортизационных отчислений; ведения аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств»; составления бухгалтерских проводок по амортизации основных средств.

При проверке правильности начисления износа основных средств можно составить следую­щую вспомогательную ведомость (таблица 4.10).

**Таблица 4.10 – Рабочий документ «Ведомость проверки**

**правильности начисления амортизации по основным средствам»**

|  |  |
| --- | --- |
| **Объект ОС** | **Сумма амортизационных отчислений за месяц** |
| **По ведомости начисления износа** | **По расчету аудитора** | **Отклонения**  |
| **Балансовая стоимость, руб.** | **Норма амортизации, %** | **Месячная сумма амортизации, руб.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Весы электронные для КРС (усиленные) | 68777,92 | 0,20 | 1432,87 | 1432,87 | - |

Данный документ свидетельствует о правильности арифметического расчета амортизационных отчислений по основным средствам. Проверка правильности начисления амортизации производится выборочно.

Проверка учета затрат на заработную плату персонала, обслуживающего оборудование, и отчислений на социальные нужды с этой зарплаты аналогична проверке расходов на заработную плату и отчисления с заработной платы основных производственных рабочих. Отличие состоит лишь в том, что при проверке учета затрат на заработную плату обслуживающего персонала большее внимание следует уделить изучению приказов о приеме на работу, так как в них определена сумма должностных окладов соответствующих работников.

При проверке учета накладных расходов, в первую очередь, следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подраз­делений и предприятия в целом, расходов на опла­ту информационных, консультационных и аудиторских услуг. Изу­чая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии аудитор должен устано­вить обоснованность списания таких затрат на производственные и не­производственные нужды. Обоснованность включения в издержки рас­ходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских ус­луг устанавливается путем изучения содержания заключенных догово­ров на оказание определенных услуг, актов сдачи - приемки выполненных работ.

При проверке учета расходов на продажу необходимо изучить правильность включения затрат в состав расходов на продажу и соответствие фактического порядка их распределения порядку, закрепленному в учетной политике. Кроме того, необходимо осуществить арифметический контроль распределения этих расходов.

В остальном аудит учета накладных расходов производится аналогично проверке учета основных затрат, так как в состав тех и других входят одинаковые элементы затрат: материальные затраты, амортизационные отчисления, заработная плата, отчисления на социальные нужды и прочие расходы.

Необходимо также произвести арифметический пересчет фактического распределения накладных расходов между отдельными видами продукции на основании ведомости распределения накладных расходов.

После проведения проверки учета затрат на производство, следует приступить к аудиту калькулирования себестоимости продукции.

Особое внимание следует уделить проверке правиль­ности применения выбранного организацией варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости. В ООО «Навруз» общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от реализации продукции (в дебет счета 90 «Продажи»).

Важным этапом аудита является изучение правильно­сти калькулирования себестоимости единицы отдельных видов продукции. В пункте 3.3 нами была рассчитана себестоимость молока и приплода, наш расчет и расчет ООО «Навруз» по данной продукции отклонений не имеет.

При проверке достоверности показателей отчетности, в нашем случае – показателей учета затрат, аудитор должен выполнить специальные аналитические процедуры для выявления состава и структуры затрат на производство продукции. Анализ состава и структуры затрат на производство продукции представлен в таблице 4.11.

**Таблица 4.11 – Рабочий документ «Анализ состава и структуры**

**затрат на производство продукции животноводства»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2015г.** | **2016г.** |
| **Сумма, тыс.руб.** | **Структура,%** | **Сумма, тыс.руб.** | **Структура,%** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Материальные затраты | 516697 | 79,23 | 427116 | 64,31 |
| в т.ч. корма | 455088 | 88,08 | 348299 | 81,56 |
| прочая продукция сельского хозяйства (навоз, подстилка) | - | - | - | - |
| электроэнергия | 16565 | 3,20 | 17848 | 4,18 |
| топливо | 2060 | 0,40 | 2358 | 0,55 |
| нефтепродукты | 4986 | 0,96 | 15939 | 3,73 |
| запасные части, ремонтные и строительные материалы для ремонта | 6214 | 1,21 | 7376 | 1,72 |

Продолжение таблицы 4.11

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| оплата услуг и работ, выполненных сторонними организациями, и прочие материальные затраты | 31784 | 6,15 | 35296 | 8,26 |
| Итого материальных затрат | 516697 | 100 | 427116 | 100 |
| 2.Затраты на оплату труда | 90018 | 13,80 | 90056 | 13,56 |
| 3.Отчисления на социальные нужды | 29525 | 4,53 | 23957 | 3,61 |
| 4.Амортизация | 6101 | 0,93 | 106930 | 16,10 |
| 5.Прочие затраты | 9808 | 1,6 | 16110 | 2,42 |
| Итого затрат | 652149 | 100 | 664169 | 100 |

По данным рабочего документа видно, что на увеличение затрат на производство повлияло изменение структуры затрат. Так, уменьшение доли заработной платы на 0,24% и увеличение доли амортизации на 15,17% свидетельствует о повышении технического уровня предприятия и росте производительности труда. Уменьшился также удельный вес материальных затрат на 14,92%, что свидетельствует об уменьшении материалоемкости продукции. Увеличение прочих затрат на 0,82% связано с выплатами процентов по кредитам.

На заключительном этапе аудита производится обобщение и анализ результатов проверки, а также составление аудиторского заключения.

## 4.4 Обобщение и оформление результатов аудита затрат на производство продукции в организации

После проведения всех аудиторских процедур и оформления необходимых рабочих документов аудитор делает вывод о соответствии учета затрат на производство в организации порядку, установленному нормативными актами, действующими в проверяемом периоде на территории РФ.

По результатам проверки аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ООО «Навруз» были сделаны следующие выводы.

Составление, оформление, регистрация и хранение первичных учетных документов по учету затрат на производство в общем соответствует установленному порядку. При детальной проверке первичных учетных документов были выявлены некоторые искажения. Информация об искажениях доведена до сведения руководства аудируемого лица, даны рекомендации по устранению искажений.

По результатам анализа приказа об учетной политике организации было установлено, что она соответствует ПБУ 1/08 «Учетная политика организации».

В ходе проверки правильности отнесения затрат к основным и накладным фактов списания на счета по учету основных затрат накладных расходов и наоборот выявлено не было.

Проверка учета основных затрат по статьям калькуляции показала, что нарушений по данному участку нет. В частности, при проверке затрат по статье «Сырье и материалы» аудитор выяснил, что на предприятии установлены нормы расхода сырья и материалов, которые соответствуют уровню технического состояния и технологии произ­водства продукции; фактов списания на себестоимость затрат, не отно­сящихся к материалам, используемым в производстве, не обнаружено; складской учет на предприятии организован эффективно, расхождений с данными бухгалтерского учета не имеет.

По результатам проверки затрат по статье «Заработная плата основных производственных рабочих» установлено наличие всех необходимых первичных документов (приказы о приеме на работу, табель учета выпущенной продукции за смену); соответствие данных синтетического и аналитического учета по расчетам по заработной плате; подтверждена правильность арифметических расчетов фактов включения в эту статью расходов на оплату труда работников, относящихся к общепроизводственному персоналу не выявлено. Проверка учета затрат по статье «Отчисления на социальные нужды с заработной платы основных производственных рабочих» не выявила фактов искажений.

Аудитор подтвердил правильность арифметических расчетов и учета амортизационных отчислений по производственному оборудованию на основании соответствующего рабочего документа. В учете расчетов по заработной плате с персоналом, обслуживающим оборудование, не обнаружено нарушений.

Учет накладных расходов соответствует порядку, установленному нормативными документами.

По результатам аудита калькулирования себестоимости продукции сделаны выводы о том, что выбранный метод распределения накладных расходов обоснован и закреплен в учетной политике предприятия; распределение общепроизводственных расходов между видами продукции в проверяемом периоде произведено соответствующим образом. Арифметическая проверка калькулирования себестоимости подтвердила данные, представленные экономическим субъектом.

Проведенная проверка выявила следующие недостатки системы бухгалтерского учета затрат на производство:

- первичные документы по данному участку учета не всегда вовремя передаются в бухгалтерию, не всегда проставляются подписи ответственных лиц, встречаются арифметические ошибки при подсчете итоговых сумм, содержащихся в первичных документах. Также выявлены следующие нарушения по заполнению:

1) в журнале учета надоя молока процент его жирности определяется не систематически, а только при проведении контрольных доек;

2) в товарно-транспортной накладной (молсырье) не указываются показатели качества, таких как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности и плотность;

3) в ведомости учета расхода кормов бухгалтером подразделения не указаны стоимостные показатели расхода кормов; отсутствуют подписи лица, за которым закреплена конкретная группа животных; данные ведомости заполняются на половозрастную группу животных, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев, без учета закрепления данных животных за конкретным скотником;

4) в акте на выбытия животных и птицы в графе «Группа животных, вид птицы» указано наименование отрасли «КРС», а необходимо указать половозрастную группу, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев; в графе «Возраст» указан год рождения животного, а не количество лет; в графе «Упитанность» данный показатель должен проставляться перед забоем животного в соответствии с правилами определения упитанности животного, а не после забоя, определяя упитанность по норме выхода мяса; в графе «Причина выбытия» должен проставляться ветеринарным врачом либо «хозяйственный забой» либо «вынужденный забой»; в графе «Диагноз» должен указываться диагноз при вынужденном забое животных.

Аудитору необходимо сравнить количественный показатель уровня существенности со значениями выявленных искажений. В нашем случае значение уровня существенности оказалось выше, чем значения выявленных отклонений. Это свидетельствует о том, выявленные отклонения по суммам не являются существенными и не влияют на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта, а порядок ведения бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на предприятии соответствует необходимым нормативным требованиям.

В результате проведенной проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» соответствует нормам действующего законодательства, регламентирующего данный раздел учета, по состоянию на 1 января 2016г.

В ходе аудиторской проверки ООО «Навруз» сформированы рабочие документы аудитора в виде аналитических таблиц, содержащих информацию о состоянии учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Рабочие документы служат основанием для составления Письменного отчета аудитора директору ООО «Навруз».

В завершение аудиторской проверки составляется письменная информация руководству.

Так, директору ООО «Навруз» была предоставлена Письменная информация по результатам проведенной проверки, составленное согласно требованиям Правила (стандарта) (ФСАД 9/2011) «Особенности аудита отдельной части отчетности», утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.08.2011 №99н.

Письменная информация руководству организации

Проверяемый экономический субъект: ООО «Навруз»

Проверяемый период: с 01.01.2016г. по 31.12.2016г.

Был проведен аудит затрат на производство продукции молочного скотводства по состоянию на 31 декабря 2016 г. ООО «Навруз».

Ответственность аудируемого лица: Бухгалтерская финансовая отчетность, первичная документация, регистры синтетического и аналитического учета, документы внутрихозяйственного контроля.

Ответственность аудитора:

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности данных по затратам на производство продукции молочного скотоводства и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

 Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства, а также регистры синтетического и аналитического учета, первичная документация не содержат существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые и качественные показатели. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения о достоверности данных по затратам на производство продукции молочного скотоводства и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В результате аудита учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз» были выявлены следующие нарушения:

- первичные документы по данному участку учета не всегда вовремя передаются в бухгалтерию, не всегда проставляются подписи ответственных лиц, встречаются арифметические ошибки при подсчете итоговых сумм, содержащихся в первичных документах. Также выявлены следующие нарушения по заполнению:

1) в журнале учета надоя молока процент его жирности определяется не систематически, а только при проведении контрольных доек;

2) в товарно-транспортной накладной (молсырье) не указываются показатели качества, таких как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности и плотность;

3) в ведомости учета расхода кормов бухгалтером подразделения не указаны стоимостные показатели расхода кормов; отсутствуют подписи лица, за которым закреплена конкретная группа животных; данные ведомости заполняются на половозрастную группу животных, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев, без учета закрепления данных животных за конкретным скотником;

4) в акте на выбытия животных и птицы в графе «Группа животных, вид птицы» указано наименование отрасли «КРС», а необходимо указать половозрастную группу, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев; в графе «Возраст» указан год рождения животного, а не количество лет; в графе «Упитанность» данный показатель должен проставляться перед забоем животного в соответствии с правилами определения упитанности животного, а не после забоя, определяя упитанность по норме выхода мяса; в графе «Причина выбытия» должен проставляться ветеринарным врачом либо «хозяйственный забой» либо «вынужденный забой»; в графе «Диагноз» должен указываться диагноз при вынужденном забое животных.

По всем остальным процедурам существенных нарушений выявлено не было.

Исходя из выше изложенных результатов проверки рекомендуем следующее:

- провести обучение персонала с целью повышения квалификации сотрудников бухгалтерии;

- усилить контроль со стороны главного бухгалтера за правильностью оформления первичной документации в организации.

В целях улучшения бухгалтерского и налогового учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации ООО «Навруз», достоверности отчетности, аудитор рекомендует в дальнейшем учесть отмеченные недостатки и предложения.

# ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Целью выпускной квалификационной работы было изучение состояния бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и разработка рекомендаций по его рационализации, а также проведение аудита по этому участку учета в ООО «Навруз».

Изучив мнения ученых и практиков по проблемам учета и аудита затрат на производство и исчисления себестоимости продукции можно сделать выводы о том, что тема глубоко изучена большим числом авторов, также по данным темам имеется ряд спорных вопросов, относительно которых по сей день ведутся дискуссии.

Объектом исследования является ООО «Навруз» - это сельскохозяйственная организация, основным видом деятельности которой является производство сельскохозяйственной продукции, а именно продукции животноводств Что касается основных экономических показателей организации, её финансового состояния и платежеспособности, то по ним можно сказать следующее.

Количество произведенной продукции за исследуемый период значительно снизилось: молоко – на 14,06% (особенно резкий спад наблюдается в 2013г., это связано с уменьшением среднегодового поголовья коров молочного направления); прирост ж.м. – на 56,71%.

Анализируя показатели прибыли ООО «Навруз», мы пришли к следующим выводам. Прибыль от продажи продукции имеет относительно невысокое значение по сравнению с затратами на ее производство. Особенно резкое ее падение прослеживается в 2014г. и 2016г. В 2014г. это связано с резким повышением себестоимости продукции (по отношению к 2013г. на 63,26%), а в 2016г. – с увеличением коммерческих и управленческих расходов (по отношению к 2015г. соответственно на 193,05% и 106,39%).

Таким образом, деятельность организации можно с натяжкой назвать эффективной. Помимо вышеприведенных показателей, об этом свидетельствует также показатель рентабельности, который имеет низкое значение (средняя его величина за 5 лет составила 1,71%). Функционирование ООО «Навруз» ведет свою деятельность во многом с помощью заемных источников: кредитов, а также субсидий из бюджетов всех уровней. Это подтверждают и показатели ликвидности, которые также указывают на то, что организация не имеет возможности оплачивать свои краткосрочные обязательства за счет оборотных активов, доля которых в собственном капитале недопустимо низкая но, при этом, заемные средства могут быть покрыты за счет собственных источников.

Хочется отметить также, что за исследуемый период среднегодовая стоимость основных средств увеличилась (в 2016г. по отношению к 2012г. изменение составило 86,05%). Это говорит о том, что ООО «Навруз» производит обновление основных средств, а также внедряет новое оборудование.

Обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондоотдача, которая снизилась с 0,49 руб. до 0,43 руб., т.е. на 12,25%. Снижение фондоотдачи свидетельствует о снижении эффективности использования основных фондов. Об этом также сигнализирует и рентабельность использования основных средств, которая в 2016 году приняла рекордно низкое значение – 0,29%.

К 2016г. материалоотдача увеличилась на 29,24%, а материалоемкость снизилась на 22,34%. Тем не менее нельзя оставлять без внимания тот факт, что в 2015г. данные показатели приняли наихудшие значения за рассматриваемый период. Это связано с тем, что доля материальных затрат в составе общей суммы затрат на производство продукции значительно увеличилась.

Что касается показателей эффективности использования капитала организации, а точнее рентабельности совокупного и собственного капитала, а также внеоборотных и оборотных активов, то они принимают низкие значения, особенно в 2016г.

Анализируя движение денежных потоков можно сделать вывод о том, что ООО «Навруз» зависимо от внешних источников поступления средств, а запас денежных средств слишком мал и, как следствие, не сможет обеспечить погашение краткосрочных обязательств в полной мере.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется в машинно – ориентированной форме на базе бухгалтерской программы «1С:Предприятие 8: управление сельскохозяйственным предприятием» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности Общества.

Бухгалтерский и налоговый учет в ООО «Навруз» ведет бухгалтерия как отдельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, которому подчиняются: бухгалтер по животноводству, бухгалтер по расчетам, бухгалтер по механизации, бухгалтер – кассир, бухгалтер по налогам, бухгалтер по ТМЦ, бухгалтер по реализации, бухгалтер по ОТ.

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.

Бухгалтерский учёт в ООО «Навруз» налажен на достаточно высоком уровне. Порядок подчинения и обязанности определены в функциональных обязанностях работников. Учётная политика соответствует требованиям ПБУ 1/08. Отчётность составляется в соответствии с нормативными документами. Бухгалтерский учёт обеспечивает достоверное отражение финансово – хозяйственной деятельности.

Ведение бухгалтерского учёта регулярно проверяется головной организацией – ОАО «Холдинговая компания Ак – Барс», которая заинтересована в достоверности и надёжности информации.

Учет затрат на производство осуществляется по элементам и статьям затрат в соответствии с п.8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ10/99) на балансовых счетах:

- 20 «Основное производство»;

- 23 «Вспомогательное производство»;

- 25 «Общепроизводственные расходы»;

- 26 «Общехозяйственные расходы»;

- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

- 44 «Расходы на продажу».

Группировка затрат осуществляется также по местам возникновения (МВЗ), по номенклатурным группам выпускаемых товаров, работ и услуг, и в ряде случаев по заказам.

В качестве предложений по совершенствованию учета оптовых продаж товаров в организации мы предлагаем:

- усилить контроль за надлежащим заполнением и своевременной сдачей первичных документов в бухгалтерию организации;

- в первичных документах, применяемых для отражения операций по его поступлению, оприходованию необходимо отражать не только их количество, но и качество, а именно: в Журнале учета надоя молока после каждой дойки проставлять данные о проценте жира, содержащегося в молоке; в Товарно – транспортной накладной (молсырье) отражать кислотность, температуру, группу по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности, плотность и сорт;

- доработать калькуляционные статьи следующим образом: статью «Амортизация основных средств» следует заменить на «Содержание основных средств» и подразделить ее на две самостоятельные статьи «Амортизация и арендная плата» и «Затраты на ремонт и содержание основных средств»; ввести статью «Потери от брака» для учета потерь от брака в молочном скотоводстве;

- организовать учет потерь от брака путем открытия счета 28 «Брак в производстве» и соответствующих субсчетов к нему;

- внедрить модель определения объектов и организации аналитического учета затрат, которая предполагает ведение производственного учета затрат на производство продукции пофазным методом в сочетании с нормативной системой учета затрат.

Цель аудита затрат на производство продукции молочного скотоводства заключалась в проверке обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения), от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции, а также в установлении соответствия применяемой в ООО «Навруз» методики учета затрат на производство продукции (работ, услуг) действующим в РФ и в проверяемом периоде нормативным документам.

Аудиторская проверка деятельности организации проводилась в соответствии Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008.

ООО «Навруз» подлежит обязательному аудиту, в связи с тем, что организация более трех лет подряд имеет выручку свыше 400 млн.руб.

В ходе исследования нами была проведена оценка системы внутреннего контроля в ООО «Навруз», а также составлены план и программа аудиторской проверки учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства. Опросы, проводимые на стадии планирования проверки, показали, что система внутреннего контроля налажена и действует на достаточно высоком уровне, хотя службы внутреннего контроля или аудита в ООО «Навруз» нет.

Кроме того, для проверки данного участка учета были рассчитаны показатели аудиторского риска и уровня существенности, которые на момент планирования проверки составляли 2,5% и 26000 тыс.руб. соответственно.

В работе с применением аудиторских процедур была проведена оценка состояния документального оформления и бухгалтерского учета (аналитического и синтетического) учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

 При проведении проверки в ООО «Навруз» было выявлено:

- первичные документы по данному участку учета не всегда вовремя передаются в бухгалтерию, не всегда проставляются подписи ответственных лиц, встречаются арифметические ошибки при подсчете итоговых сумм, содержащихся в первичных документах. Также выявлены следующие нарушения по заполнению:

1) в журнале учета надоя молока процент его жирности определяется не систематически, а только при проведении контрольных доек;

2) в товарно-транспортной накладной (молсырье) не указываются показатели качества, таких как кислотность, температура, группа по степени кислотности, класс по бактериальной обсемененности и плотность;

3) в ведомости учета расхода кормов бухгалтером подразделения не указаны стоимостные показатели расхода кормов; отсутствуют подписи лица, за которым закреплена конкретная группа животных; данные ведомости заполняются на половозрастную группу животных, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев, без учета закрепления данных животных за конкретным скотником;

4) в акте на выбытия животных и птицы в графе «Группа животных, вид птицы» указано наименование отрасли «КРС», а необходимо указать половозрастную группу, например, бычки 2016 года рождения от 13 до 18 месяцев; в графе «Возраст» указан год рождения животного, а не количество лет; в графе «Упитанность» данный показатель должен проставляться перед забоем животного в соответствии с правилами определения упитанности животного, а не после забоя, определяя упитанность по норме выхода мяса; в графе «Причина выбытия» должен проставляться ветеринарным врачом либо «хозяйственный забой» либо «вынужденный забой»; в графе «Диагноз» должен указываться диагноз при вынужденном забое животных.

Исходя из выше изложенных результатов проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Навруз», рекомендуем следующее:

- провести обучение персонала с целью повышения квалификации сотрудников бухгалтерии;

- усилить контроль со стороны главного бухгалтера за правильностью оформления первичной документации в организации.

Изучив постановку бухгалтерского учета, а также организацию и методику проведения аудита в организации (первичные документы, учетные регистры, бухгалтерскую финансовую отчетность, локальные внутренние документы, учетную политику организации), можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет в организации не в полной мере соответствует законодательным и нормативным актам по бухгалтерскому учету Российской Федерации.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ. Часть 1, утвержден Государственной Думой РФ 21 октября 1994 года (в ред. от 07.02.2017);
2. Гражданский кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ от 22 декабря 1995 года (в ред. от 14.06.2012 N 78-ФЗ);
3. Налоговый кодекс РФ. Часть 1, утвержден Государственной Думой РФ 16 июля 1998 года (в ред. от 28.12.2016);
4. Налоговый кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ от 19 июля 2000 года (в ред. от 30.12.2012 N 294-ФЗ);
5. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. 30.12.2008);
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ **(в редакции от 23.05.2016);**
7. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998г. №14-ФЗ (в ред. от 03.07.2016);
8. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 N 212-ФЗ (ред. от 04.06.2014);
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792;
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. 08.11.2010);
11. Правило (стандарт) № 1. «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утверждено Постановлением правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 22.12.2011 N 1095);
12. Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утверждено Постановлением правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 22.12.2011 N 1);
13. Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утверждено Постановлением правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 22.12.2011 N 1095);
14. Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите», утверждено Постановлением правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 22.12.2011 N 1095);
15. Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утверждено Постановлением правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 22.12.2011 N 1095);
16. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в российской федерации (в ред. Приказа Минфина РФ от 29.03.2017);
17. Положение по бухгалтерскому учету 1/2011 «Учетная политика организации». Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н;
18. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утверждено [Приказ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/#dst100011)ом Минфина России от 06.07.1999 N 43н;
19. ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов». Утверждено [Приказ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/#dst100011)ом Минфина России от 09.06.2001 N 44н;
20. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Утверждено [Приказ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/#dst100011)ом Минфина России от 06.05.1999 N 32н;
21. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утверждено [Приказ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/#dst100011)ом Минфина России от 06.05.1999 N 33н;
22. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка». Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160Н;
23. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в трансформационной экономике скотоводства / Р.А.Алборов, Т.А.Ильина; ИжГСХА – Ижевск: ИжГСХА, 2003. - 194с.;
24. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А.Алборов. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 224с.;
25. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. – 3-е изд.перераб.и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 464с.;
26. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций): учеб.пособие / Р.А.Алборов, С.М.Концевая. – М: Дело и Сервис, 2011. – 304с.;
27. Александров О.А. Экономический анализ. Учебное пособие / О.А.Александров. – М.: Инфра – М, 2017. – 396с.;
28. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Бабаев Ю.А. – М.:Проспект, 2010. – 240 с.;
29. Баутин В.М., Хоружий Л.И. Статья: К вопросу о методике калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства / Баутин В.М., Хоружий Л.И.// Бухучет в сельском хозяйстве - 2012, № 5;
30. Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления / материалы Всероссийской научно - производственной конференции, посвященной 20-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия». Под общей редакцией: Р.А. Алборова, С.В. Бодриковой. Ижевск, 2006.;
31. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Н.Г.Белов. – М: Эксмо, 2010. – 608с.;
32. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет/ Е.А. Бойко, И.Н.Богатая,А.Н.Кизилов.-Ростов н/Д: «Феникс», 2015. - 380с.;
33. Бровкина Н.Д. Практический аудит / Н.Д.Бровкина, Э.А.Сиротенко,Г.В.Макальская,М.В.Мельник,В.П.Невежин, Н.А.Пирожкова. – М: ИНФРА-М, 2016. – 205с;
34. Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет / С.М.Бычкова, Бадмаева Д.Г. – М: Эксмо, 2014. – 528с;
35. Вагапова Е.А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции /Е. А. Вагапова// Финансовая газета. Региональный выпуск. -2011. - №51;
36. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А.Вахрушина. – М: Омега, 2010. – 570с.;
37. Галкин А.Ф. Теория бухгалтерского учета / А.Ф.Галкин, Н.Ф.Огийчук, Г.И.Войчук. – М: Статистика, 1998. – 335с.;
38. Герасимова Л.Н. Управленческий учет. Теория и практика / Л.Н.Герасимова. – М.: Феникс, 2011. – 293с.;
39. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК / А.В.Глущенко, Н.Н.Нелюбова. – М: Магистр, 2012. – 189с.;
40. Гринман Г.И. Бухгалтерский учет на предприятиях АПК. Учебное пособие / Г.И.Гринман. – Минск «Ураджай», 1997. – 415с.;
41. Грищенко О.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / О.В.Грищенко. – Таганрог: ТРТУ, 2010. – 112с.;
42. Каверина О.Д. Управленческий учет: теория и практика / О.Д.Каверина. – М: Юрайт, 2016. – 406с.;
43. Клычова  Г.С Аудит: учебное пособие  (том 1) / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, А.С. Клычова. - Казань: Центр инновационных технологий, 2014. – 416с.;
44. Клычова Г.С. Развитие методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства / Г.С.Клычова, А.Т.Исхаков. - Казань: Центр инновационных технологий, 2012. - 195с.;
45. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб / Н.П.Кондраков. — М.: Проспект, 2014. - 448 с.;
46. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.А.Ламыкин. - М.: Статистика, 2000. - 168 с.;
47. Макарова Л.Г. Основы аудита. Самоучитель / Л. Г. Макарова, М. А. Штефан, А. К. Ковина. - М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2013. – 295с.;
48. Мамушкина Н.В. Особенности организации учета затрат и контроля продукции животноводства / Н.В.Мамушкина // Профессиональное суждение. – 2011. - №19;
49. Мамушкина Н.В. Нормативно – правовое обеспечение аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции животноводства / Н.В.Мамушкина // Профессиональное суждение. – 2013. - № 41;
50. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А.Николаева. – М.: Дизайн - бюро Идея, 2004. – 288с.;
51. Павлов А.А. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий / А.А.Павлов. – М.: Юрайт, 2013. – 274с.;
52. Палий В.Ф. Учебник по финансовому и бухгалтерскому учету / В.Ф.Палий. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 512 с.;
53. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М. З. Пизенгольц, А. П. Варавва, Ф. И. Васькин. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 480 с.;
54. Подольский В.И. Аудит. Учебник / В.И.Подольский, А.А.Савин. – М.: Юрайт, 2011. – 605с.;
55. Скобара В.В. Аудит: учебник для вузов / В. В. Скобара, Г. И. Пашигорева, О. Л. Островская и др.— М.: Про­свещение, 2010 – 479с.;
56. Студенкова Н.М. Что нужно знать о себестоимости сельскохозяйственной продукции / Н. М. Студенкова. - М. : Колос, 1999. - 112 с.;
57. Хоружий Л.И. Аудит затрат на производство в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий, Е.В. Бобкова //Аудиторские ведомости. – 2006. – №9;
58. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И.Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 496с.;
59. Ширшов А.Ф. Бухгалтерский учет в совхозах и колхозах / А.Ф.Ширшов, А.П.Добровольский. – М.: Статистика, 1995. – 320с.;
60. Штейнман М.Я. Контроль и ревизия на сельскохозяйственных предприятиях (с практикумом) / М. Я. Штейнман, Н. Ф. Евсеев. - М.: Агропромиздат, 2005. - 288с.