**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой, д.э.н., профессор

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

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

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства

(на примере ООО «Русский Пычас» Можгинского района Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник Е.А.Николаева

Научный руководитель

к.э.н., доцент Е.А.Шляпникова

Рецензент

к.э.н., доцент М.В.Миронова

Ижевск 2017

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **ВВЕДЕНИЕ ………………………………………………………………** | **4** |
| **1** | **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА ………………………………………………………** | **7** |
| 1.1 | Теоретические основы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства …........................................................................ | 7 |
| 1.2 | Теоретические основы контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства …........................................................................ | 23 |
| **2** | **ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ**  **ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС» ……………….** | **33** |
| 2.1 | Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации | 33 |
| 2.2 | Организационное устройство и структура управления организации… | 34 |
| 2.3 | Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность ………………………… | 36 |
| 2.4 | Оценка состояния учета и внутрихозяйственного контроля в  организации ……………………………………………………………… | 43 |
| **3** | **УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС»** | **46** |
| 3.1 | Метод учета затрат на производство молочного скотоводства и исчисления себестоимости продукции в организации………………… | 46 |
| 3.2 | Документальное оформление учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в организации………………………………………………………………. | 48 |
| 3.3 | Синтетический и аналитический учет затрат на производство  продукции молочного скотоводства в организации …………………... | 52 |
| 3.4 | Исчисление и анализ себестоимости продукции молочного скотоводства в организации……………………………………………... | 62 |
| 3.5 | Совершенствование учета затрат на производство и исчисления  себестоимости продукции молочного скотоводства………………….. | 66 |
| **4** | **КОНТРОЛЬ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС» ………………………………………………….** | **70** |
| 4.1 | Цели и задачи контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации………………………………… | 70 |
| 4.2 | Планирование контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации………………………………… | 72 |
| 4.3 | Методика проведения контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации…………………… | 79 |
| 4.4 | Оформление и оценка результатов контроля учета затрат на  производство продукции молочного скотоводства в организации …... | 88 |
|  | **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ ……………………………………….** | **92** |
|  | **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ …………………** | **98** |
|  | **ПРИЛОЖЕНИЯ ………………………………………………………...** | **103** |

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Учет затрат на производство продукции является одним из стержневых разделов всей системы бухгалтерского учета, которые имеют связи с другими разделами учета. Затраты на производство продукции молочного скотоводства являются одним из основных объектов бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций. Соответственно, контроль за данной областью учета также является важным аспектом контрольных мероприятий организации.

Прибыль предприятия во многом зависит затрат на производство продукции. Затраты, формирующие себестоимость продукции могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Естественно, чем выше затраты, тем ниже прибыль и наоборот. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения зат­рат. Формирование затрат на производство как наиболее сложный и в то же время важный элемент системы учета предприятия представляет собой управление себестоимостью продукции предприятия. Изучение себестоимости продукции позволяет дать более правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутому на предприятии. В обобщенном виде себестоимость продукции отражает все стороны хозяйственной деятельности предприятий, их достижения и недостатки. С этой точки зрения этот показатель обобщает качество всей работы предприятия.

Контроль затрат на производство продукции также занимает важное место в процессе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации. Правильно сформированная сумма затрат на производство продукции приводит к обоснованной оценке произведенной и реализованной продукции организации и как следствие к формированию надежно определенного финансового результата деятельности организации. Поэтому изучение порядка учета и контроля затрат на производство продукции является актуальной проблемой, которая требует особого внимания.

**Цель и задачи выпускной квалификационной работы.** Цель выпускной квалификационной работы – изучить состояние разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, определить пути его совершенствования и эффективность их использования.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- обосновать теоретические основы учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

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

- определить предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- установить резервы повышения эффективности учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования было выбрано коммерческое предприятие, основным видом деятельности которого является производство и реализация продукции животноводства, ООО «Русский Пычас».

Предмет исследования - учёт и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства.

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

- теоретические положения, определяющие сущность, классификацию и оценку затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- экономическая и правовая характеристика изучаемой организации, характеристика ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и эффективности их использования в изучаемом хозяйствующем субъект.

**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 контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства были применены общенаучные методы: статистический, монографический, ба­лансовый, экономико-математический.

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

Результаты работы докладывались на научно - производственных студенческих конференциях 2012 - 2016гг. и получили положительную оценку. Отдельные разработки и рекомендации были приняты к внедрению в ООО «Русский Пычас».

Отдельные результаты настоящей работы опубликованы в трех научных публикациях, общим объемом 0,6 печатных листа.

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА**

**1.1 Теоретические основы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Важным компонентом бухгалтерского управленческого учета на предприятии является учет затрат на производство, а также исчисление себестоимости продукции.

Для детального анализа данной темы необходимо привести формулировку основных понятий.

Учет затрат невозможно проводить без понимания сущности таких категорий, как «издержки», «затраты», «расходы». В некоторых изданиях авторы рассматривают их как синонимы, соответственно, не делая различий между данными определениями. Но большинство авторов указывают на разницу между изучаемыми понятиями, пытаются их разграничить и дают определения как для затрат и издержек, так и для расходов. То есть данные понятия не являются эквивалентными.

Так, А.В. Балановская [17, с. 55] в своей статье проводит следующее различие между данными определениями: « Первым из отличий является то, что они используются в зависимости от сферы применения, то есть расходы применяются в бухгалтерском учете, затраты - в финансовой деятельности, издержки - в экономической теории и анализе. Также различия в понятиях «затраты», « издержки» и «расходы» заключаются в следующем:

- термин «издержки» шире термина «затраты», так как включает в себя затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции;

- затраты - это оценка использованных производственных ресурсов в натуральной форме, а издержки - это не просто затраты, а затраты ресурсов, принявшие на рынке стоимостную форму;

- затраты - это любые денежные траты в результате хозяйственной деятельности, а подтвержденные документально и включенные в себестоимость производимой продукции траты определяют как расходы. Следовательно, термин «затраты» шире термина «расходы», но все же при условии, когда вся произведенная продукция в отчетном периоде продана. Расходы также уменьшают капитал организации, так как они списываются на полную сумму, затраты могут оставаться внутри фирмы;

- к издержкам относят все платежи, по которым обязательства перед контрагентами выполнены, когда как в расходы включаются те платежи, которые являются невыполненными обязательствами».

Е.В. Зоткина [25, с. 190] также проводит принципиальное различие между рассматриваемыми понятиями и дает следующие определения: «Издержки -реальное потребление ценностей, ресурсов, которое обусловлено производственным процессом. Затраты же - расход материальных, трудовых и финансовых ресурсов в стоимостном выражении, направленные обеспечение расширенного воспроизводства. А расходы - это не что иное, как реальный отток платежных средств». Таким образом, по мнению автора, издержки являются важнейшим производственным показателем, в то время как затраты представляют собой один из главных показателей представления организации внешним пользователям.

Ю.Н. Васютина [20, с. 15], рассматривая данные понятия в своей статье, приходит к следующим выводам: «Между расходами и затратами существует принципиальное отличие, а именно последние обладают свойством запасоемкости и в данном случае относятся к активам предприятия. Расходы же не могут находиться в состоянии запасов. Поэтому понятие «затраты» шире». Издержки автор рассматривает с точки зрения бухгалтерского подхода, то есть они представляют собой совокупность различных видов затрат на производство и реализацию продукции в целом или ее отдельных частей и расходов, связанных с уменьшением величины капитала организации. Таким образом, термин «издержки» объединяет понятия «затраты» и «расходы».

Что же касается самих определений, В.К. Скляренко [39, с. 247] дает более точное понятие затратам, а именно: «Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Затраты включают в себя все ресурсы, которые необходимы для производства продукции, и выражаются в денежном эквиваленте». Мнение С.А. Котлярова [30, с. 83] о понятии расходов является наиболее точным: «Расходы – это выраженные в денежном эквиваленте объем ресурсов, использованных в процессе деятельности хозяйствующего субъекта».

Соотношение данных категорий по Я.В.Соколову [41, с. 221], приведенное в таблице 1.1, является наиболее наглядным, достаточно четко разграничивает данные понятия.

**Таблица 1.1 – Соотношения терминов «затраты», «расходы», «издержки» по Я.В. Соколову**

|  |  |
| --- | --- |
| **Расходы** | **Затраты** |
| **1** | **2** |
| Расходы – то, что уменьшает актив или увеличивает пассив баланса(вследствие изменения оценки, или потоков ценностей, или гудвила). | |
| Нынешний отчетный период | Следующие отчетные периоды |
| Капитализированные расходы | Затраты – та часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды. |
| Прочие  расходы  +  Капитализированные  издержки:  - транспортно-заготовительные издержки;  - издержки обращения на остаток товаров;  - прочие. | Прочие  затраты  +  Издержки – та часть затрат, которая связана  с калькуляцией себестоимости (издержки производства) и процессами реализации работ и услуг (издержки обращения) |

Нормативно-правовые акты также не ставят четкой границы между понятиями «затраты» и «расходы». Согласно Положению по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» [13]: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Одновременно с термином «расходы» в данном положении используется также понятие «затраты», определение которого в ПБУ отсутствует.

В методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [7] дается определение общих издержек: «Издержки общие - совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств». При этом расходы трактуются также, как в приведенном выше ПБУ. Термин «затраты» используется только в трактовке производственных затрат и отождествляется с категорией бухгалтерских издержек, представляющих собой денежное выражение затрат по использованию производственных факторов, в результате которых осуществляется и реализация продукции.

В налоговом учете используется термины «затраты» и «расходы». В соответствии со ст. 252 НК РФ [1]: «Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода». Определение «расходов» дается через термин «затраты», понятие которого не содержит ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство. НК РФ содержит подробный перечень расходов и условий их принятия в целях налогообложения прибыли и, соответственно, не все затраты признаются расходами. Категория «издержки» не применяется.

Также необходимо рассмотреть определение себестоимости продукции.

Р.С. Смирнов [40,с. 203] и В.Э. Керимов [27, с. 35], как и большинство современных авторов, в своих трудах приводят следующую трактовку себестоимости: «Себестоимость - это денежное выражение текущих затрат на производство и реализацию единицы продукции конкретного предприятия. Себестоимость включает затраты на сырье и материалы, оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию основных фондов, прочие расходы». Также В.Э. Керимов отмечает, что в основе себестоимости лежат издержки производства.

Немаловажно, что существует многообразие видов себестоимости в процессе производства. Н.П. Кондраков [28, с. 228] пишет так, выделяя несколько видов данного понятия: «Себестоимость проданной продукции - это затраты на ее про­изводство и продажу. Производственная себестоимость - это затраты на производство выпущенной продукции. При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы; неполная производственная себестоимость исчисляется без общехо­зяйственных расходов».

Если рассматривать нормативную базу, то в ПБУ 10/99 «Расходы организации» [13] приводится следующее определение, которое, по нашему мнению, является наиболее точным: «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - расходы по обычным видам деятельности, признанные как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящие расходы, 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».

Проанализировав данные категории, необходимо отметить, что нет однозначного единства среди авторов как учебной и научной литературы, так и в законодательных актах в трактовке понятий «затраты», «расходы», «издержки». Но стоит различать данные термины, чтобы грамотно анализировать и оптимизировать их. Термин «себестоимость» отражается единой позицией большинства авторов, а наиболее полное и точное определение приводится в ПБУ 10/99.

При формировании себестоимости готовой продукции важное значение имеет классификация затрат на её производство. Для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам.

А по мнению Р.А. Алборова [16, с.79] основным назначением классификации затрат для целей управления должно являться создание такой информационной базы, которая позволяла бы принимать правильные и обоснованные решения.

Н.П. Кондраков [28, с. 229]приводит следующую классификацию затрат для калькулирования себестоимости продукции, представленную в таблице 1.2.

**Таблица 1.2 – Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции по Н.П. Кондракову**

|  |  |
| --- | --- |
| **Признак классификации** | **Подразделение затрат на виды** |
| **1** | **2** |
| Отношение к себестоимости продукции | Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции |
| Экономическое содержание | По элементам затрат и статьям калькуляции |
| Экономическая роль в процессе производства Отношение к себестоимости продукции | Основные и накладные |
| Состав (однородность) | Одноэлементные и комплексные |
| Способ включения в себестоимость продукции | Прямые и косвенные |
| Периодичность возникновения | Текущие и единовременные |
| Участие в процессе производства | Производственные и внепроизводственные |
| Эффективность | Производительные и непроизводительные |
| Отражение в бизнес-плане | Планируемые и непланируемые |
| Возможность нормирования | Нормируемые и ненормируемые |
| Временные периоды | Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов |

По мнению В.Э. Керимова [27, с. 36], важнейшими классификационными признаков деления затрат являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства.

Кроме того, Н.П. Гаврилов и К.В. Санин [21, с. 327] в классификации затрат для целей управленческого учета выделяют также такую важную пару затрат, как переменные и постоянные. При этом отмечают, что многие отечественные авторы используют термины «условно-переменные» и «условно-постоянные» затраты, стремясь более точно выразить классификационные различия.

Все классификационные признаки и сами классификации затрат для целей калькулирования себестоимости продукции наиболее полно раскрываются в методических рекомендациях по учету затрат и калькулированию себестоимости производственных затрат для целей бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях [7] и представлены в таблице 1.3.

**Таблица 1.3 - Классификация производственных затрат для целей бухгалтерского счета в сельскохозяйственных организациях**

|  |  |
| --- | --- |
| **Признак классификации** | **Элементы затрат** |
| **1** | **2** |
| Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения) | - Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)  - Затраты на оплату труда  - Отчисления на социальные нужды  - Амортизация  - Прочие затраты |
| Калькуляционная статья (цель затрат) | - 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.  - Оплата труда:  - основная;  - дополнительная;  - натуральная.  - Отчисления на социальные нужды  - Содержание основных средств:  - амортизация;  - ремонт и техническое обслуживание основных средств.  - Работы и услуги вспомогательных производств  - Налоги, сборы и другие платежи  - Прочие затраты  - Потери от брака, падежа животных  - Общепроизводственные расходы  - Общехозяйственные расходы |
| **1** | **2**  **Продолжение таблицы 1.2** |
| Отношение к процессу производства | - Затраты предметов труда  - Затраты средств труда  - Затраты живого труда |
| Способ включения в себестоимость | - Прямые, непосредственно относимые на себестоимость продукции  - Косвенные, относимые на себестоимость отдельных видов продукции (пропорционально установленной базе) |
| Состав затрат | - Простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат  - Комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат |
| Технико-экономическое содержание | - Основные  - Накладные (расходы на обслуживание производства и управление) |
| Зависимость от объема производства | - Переменные (зависящие от объема производства)  - Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства) |
| Сфера кругооборота средств | - Затраты материально-технического снабжения (издержки обращения) сферы обращения  - Затраты сферы производства (производственные затраты)  - Затраты сбыта (продажи) - затраты  сферы обращения (издержки обращения) |
| Периодичность возникновения | - Единовременные  - Текущие  - Периодические |
| Охват планированием | - Планируемые  - Непланируемые |
| Охват нормированием | - Нормируемые  - Ненормируемые |
| Лимитирование | - Лимитируемые (для целей налогообложения)  - Нелимитируемые |
| Охват бюджетированием | - Целевые установки (стратегия)  - Бюджет продаж  - Бюджет коммерческих расходов  - Бюджет прямых затрат на материалы  - Бюджет производства  - Бюджет производственных запасов  - Бюджет прямых затрат на оплату труда  - Бюджет общепроизводственных расходов  - Бюджет управленческих расходов |
| Степень готовности продукции | - Затраты на готовую продукцию (работы, услуги)  - Затраты на полуфабрикаты  - Затраты в незавершенном производстве |
| **1** | **2**  **Продолжение таблицы 1.2** |
| Объект управления | - Затраты в местах их возникновения  - Затраты в центрах затрат  - Затраты в центрах ответственности |
| Зависимость от деятельности организации | - Зависимые затраты  - Независимые затраты |
| Отсутствие зависимости (при принятии решения) | - Безвозвратные затраты |

Для калькулирования себестоимости и правильного учета затрат важное значение имеет их классификация, которая имеет множество разнообразных признаков. Поэтому управленческому персоналу на предприятии необходимо выбрать такой вариант классификации, который бы позволял рационально вести учет и принимать верные управленческие решения.

Существуют достаточно много различных методик учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, которые отличаются в зависимости от объема производства, характера деятельности предприятия и т.д. Каждый метод имеет свои особенности, облегчающие данные сферы учета в каждой конкретной организации.

Молочное скотоводство имеет свои особенности учета затрат и исчисления себестоимости продукции, которые объясняются специфическими особенностями данной отрасли. Соответственно, в данном аспекте учета можно выделить и ряд проблем, с которыми сталкиваются сельскохозяйственные предприятия.

По мнению Р.А. Алборова и Т.А. Ильиной [16, c. 56] наиболее полное определения калькулирования звучит следующим образом: калькулирование - это система исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям затрат.

Рассматривая обоснование методов учета, О.С. Ерохина и Т.В. Федорович [24, с. 40] дают в своей работе определение метода учета затрат и калькулирования себестоимости: «Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции принято понимать совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом ее формирования».

Существует множество классификаций методов учета затрат, но к основным можно отнести классификацию по объектам учета, по полноте охвата затрат, по способу оценки затрат.

Так, В.Э. Керимов [27, с. 38-39] выделяет следующие методы учета затрат: «В зависимости от способа оценки затратвыделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой (прогнозной) себестоимости.

Метод учета затрат по фактической себестоимостипредусматриваетнахождение величины фактических затрат отчетного периодапутем перемножения цены использованных ресурсов на их фактическое количество.Достоинство метода представляет простота расчетов.К минусам относятся отсутствие каких-либо нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них, невозможность определения и анализа мест, причин и виновников отклонений, проведение расчета затрат только в конце отчетного периода и др.

Нормативный метод учета затрат дает возможность оценить не только то, какими были затраты, но и какими они должны быть. Нормативы представляют собой текущие нормы затрат с поправками на изменение технологии и т.п. На практике используются различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и ценам одновременно. Данный метод предполагает обязательное предварительное составление нормативных калькуляций. Нормативный метод (в сравнении с методом учета затрат по фактической себестоимости) эффективнее решает задачу управления затратами. К достоинствам можно отнестивозможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций. К недостаткам - увеличение трудоемкости.

Метод учета затрат по плановой себестоимостипредполагает, что за основу берутся допустимые затраты на продукцию и единицу изделия, исходя из прогрессивных норм расходов материалов, энергии, заработной платы и других **з**атрат, а также имеющихся резервов. Главное достоинство - плановые затраты основаны нена достигнутом уровне, а на прогнозе будущего.

Т.В. Федорович [24, с. 41] в своей статье рассматривают различия методов учета, исходя из объектов учета: «Действующие системы учета затрат на производство классифицируют по объектам группировки как: а) попроцессный метод; б) попередельный метод; в) позаказный метод.

**Таблица 1.4 – Сравнение методов учета затрат по Т.В. Федорович**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Критерий** | **Попроцесный метод** | **Попередельный метод** | **Позаказный метод** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| Объект учета затрат | Вид или группа однородных продуктов | Отдельный технологический передел | Производственный заказ, контракт |
| Объект калькулирования | Объем выпущенной продукции (по видам или группам) | Продукция каждого передела | Производственный заказ, контракт |
| Характер производства | Массовое производство одного или нескольких видов продукции | Массовое производство однородной по исходному сырью и материалам продукции | Индивидуальное производство, мелкосерийное и серийное производство |
| Технология производства | Краткий технологический цикл, отсутствие в большинстве случаев незавершенного производства | Последовательная переработка сырья по технологическим переделам в готовый продукт на основе химико-физических, термических или биологических процессов | Механические процессы обработки материалов при изготовлении сложных или уникальных видов продукции, химико-физические процессы при выпуске ограниченного количества продукции |

З.И. Азиева [15, с. 2056] в учете сельскохозяйственных организаций уделяет наибольшее внимание традиционному методу, а также системе direct-costing: «В своей практической деятельности сельскохозяйственные организации применяют различные варианты сочетаний методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. По степени полноты охвата затрат различают систему калькулирования полной себестоимости продукции и систему учета переменных затрат («директ-костинг»).

В соответствии с этим различают полную и сокращенную себестоимость продукции. МСФО признана обязательной калькуляция себестоимости продукции с полным распределением затрат для внешней отчетности. Но с целью эффективного управления организацией менеджерам высшего звена необходима информация о результатах деятельности по центрам ответственности и рентабельности основных видов продукции. Поэтому перед руководством стоит задача выбора такой системы учета затрат, которая будет обеспечивать информацией, которая необходима для оценки экономических результатов и управленческой деятельности структурных подразделений. При системе учета полных фактических затрат группировка расходов осуществляется в зависимости от способа включения их в себестоимость, то есть на прямые и косвенные. Проблемой, требующей решения при расчете полной себестоимости, является распределение косвенных расходов и выбор баз их распределения. Калькулирование полной себестоимости является наиболее традиционным вариантом. К Недостатку калькулирования полной себестоимости можно отнести то, что при исчислении полных затрат по видам продукции происходит усреднение их себестоимости.

Калькулирование себестоимости по переменным расходам является одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию. Система учета себестоимости, включающая только прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, называется «директ-костинг». «Директ-костинг» представляет собой систему учета себестоимости, базирующуюся на разделении совокупных издержек предприятия на постоянные, т.е. которые не зависят от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные или изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени. Суть данной системы заключается в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по соответствующим носителям затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и списываются непосредственно в дебет счета финансовых результатов и на уменьшение выручки. Альтернативное название данной системы «учет ограниченной или сокращенной себестоимости».

Методы калькуляции себестоимости также находят отражение у различных авторов. Так, Ж.В. Дегальцева [23, с. 219] в своей статье так описывает существующие методики: «Калькуляция – это заключительный этап учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции с использованием определенных методов.

Весь процесс учета затрат на производство подразделяется на этапы: группировка затрат по объектам учета; распределение затрат по объектам калькуляции; определение себестоимости единицы продукции (работ, услуг), определение суммы корректировки по доведению плановой себестоимости до фактической и списание ее по назначению.

На практике применяются следующие методы учета затрат на производство и калькуляции готовой продукции: метод прямого отнесения затрат по видам продукции; метод исключения из общей суммы затрат стоимости побочной продукции или прямых затрат по конкретным видам продукции; метод установленных коэффициентов; распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции; метод распределения затрат согласно установленным базам; метод суммирования затрат; комбинированный метод исчисления себестоимости готовой продукции. Выбор метода калькулирования зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса, и др.

Таким образом, уровень фактической себестоимости в разных аграрных организациях, использующих различные методы учета и калькулирования, при прочих равных условиях, будет существенно отличаться».

В нормативной базе также находят свое отражение данные вопросы.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [6], калькуляция - это методический прием (способ) бухгалтерского учета, предназначенный для группировки, распределения затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям расходов, объектам производства (бухгалтерского наблюдения) и учета.

Объекты калькуляции в молочном скотоводстве: основное стадо - молоко и приплод, выращивание молодняка и откорм взрослого скота - прирост живой массы и общая живая масса скота.Калькуляционными единицами служат единицы, которые приняты для измерения полученной продукции и приплода животных (центнер и голова соответственно).

В сельскохозяйственных предприятиях определяют себестоимость основной, побочной и сопряженной продукции животноводства.

Основной продукцией является продукция, для получения которой организовано производство. К ней относятся: молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общую живую массу и др.

Сопряженная продукция по значению не отличается от основной, но составляет меньший удельный вес и поэтому является сопутствующей. Название «сопряженная» достаточно условное, так как различие между названиями «основная» и «сопряженная» состоит лишь в том, что сопряженная продукция в общей стоимости выхода продукции отраслей животноводства играет незначительную роль.

Побочная продукция - та сельскохозяйственная продукция, полученная в процессе производства, основного вида продукции.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [6], по основному молочному стаду себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, исключая затраты, отнесенные на иные виды продукции: навоз, шерсть-линька и волос-сырец. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%. При этом для исключения побочной продукции (навоза, шерсти-линьки, волоса-сырца) из общей суммы затрат ее оценивают по установленной цене: навоза по цене приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в данной побочной продукции действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия); шерсти-линьки и волоса-сырца - по цене возможной продажи или использования. Навоз может оцениваться, исходя из нормативных затрат на уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. Жидкий навоз учитывается в зависимости от его влажности в пересчете на подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Жидкий навоз влажностью более 95% относят к сточным водам животноводческих ферм. Нормативные затраты на уборку складываются из затрат по его выемке из навозонакопителей и хранению по технологическим картам и суммы амортизационных отчислений по основным средствам, которые используются для удаления навоза на навозохранилище. Себестоимость 1 т навоза определяют делением общей суммы затрат на его массу.

В.Н. Суронцев [43, с. 50] пердлагает один из альтернативных вариантов распределения затрат между молоком и приплодом, а именно оценивать приплод по фиксированной стоимости. Такая стоимость может определяться исходя из возможной цены реализации головы приплода. При этом бычки и телки должны оцениваться по-разному, так как значение животных различных половых групп значительно отличается. Оптимальный срок продуктивного использования бычка на откорме – 14-15 мес., продолжительность жизни тёлочки составляет в среднем 6-7 лет. Одинаковое начисление затрат как на бычков, так и на тёлочек, в размере 10% от затрат на основное стадо приводит к тому, что откорм мясного скота оказывается убыточным, а продажа тёлок на племя обеспечивает рентабельность свыше 100%. Таким образом, для более достоверного учёта альтернативная стоимость должна определяться не в целом по приплоду, а отдельно по каждой половой группе в размере выручки, которая может быть получена в результате реализации головы сразу после рождения.

Также автор отмечает, что существует ещё один подход к распределению затрат между приплодом и молоком, согласно которому приплод в хозяйствах, имеющих специализацию на производстве молока, следует воспринимать исключительно как побочную продукцию, на которую вообще не следует относить непрямые затраты. Молодняк в таком случае оценивается в условной оценке в 1 руб., в дальнейшем его себестоимость предлагается определять исключительно из затрат на его выращивание. В случае превышения затрат над выручкой, финансовые результаты будут свидетельствовать о неэффективности выращивания бычков на мясо. Себестоимость полученной тёлки в будущем через амортизацию основного стада всё равно будет отнесена на молоко, поэтому делается вывод о том, что более целесообразно в момент рождения не определять стоимость телки. Но данный подход имеет и недостатки. Во-первых, любая продукция имеет рыночную стоимость. Во-вторых, сравнение выручки с затратами на выращивание не позволяет учесть альтернативную стоимость животного при рождении, которая может значительно превышать прибыль.

Н.В. Селезнев и Л.Ф. Муллахметова [38, с. 205] в своей статье описывают коэффициентный метод исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства, который применялся в период плановой экономики, а именно распределение затрат на молоко и приплод осуществлялось таким образом: молоко – 1,0; приплод – 1,5.

Проблемы методик учета затрат на производство и исчисление продукции молочного скотоводства состоят в том, что при калькулировании себестоимости рекомендованным методическими указаниями способом сильно завышается стоимость приплода и разнится стоимость телят на предприятиях, при этом другие альтернативные методики, пока не могут решить данных проблем. Увеличение затрат, приходящихся на 1 голову молочного стада, производится исключительно с целью повышения молочной продуктивности животных. Но соответствующий рост стоимости приплода при этом происходит необоснованно, что приводит к увеличению себестоимости полученного мяса и к частичному занижению себестоимости молока.

Также проблема внедрения системы директ-костинг на предприятия сельскохозяйственной отрасли связана с недостаточной нормативной базой и слабой распространенностью данной системы на территории нашей страны.

**1.2 Теоретические основы контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

В современных условиях контрольпредставляет собой определенную систему наблюдений и проверок на соответствие функционирования контролируемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов этих решений и допущенных отклонений.

По мнению Л.И. Хоружий [45, с. 58], чтобы понять сущность контроля, необходимо выделить характерные признаки составляющих его элементов, которые позволяли бы установить его индивидуальность и определить роль и место среди иных близких понятий.

М.А. Рябова [37, с. 101] пишет, что контроль представляет собой систему наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений.

По мнению Н.Г. Белова [19, с. 32], сущность экономического контроля в условиях рыночной экономики состоит в отслеживании экономического производства для оценки его фактического состояния и принятия необходимых мер по результатам этого отслеживания.

А.С. Мещеряков [31, с. 7] так описывает сущность экономического контроля: «…система наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, а также позволяет выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры».

В некоторых работах происходит смешение видов, форм, методов и оснований классификации контроля. Так, например, А.В. Румянцев в зависимости от субъекта предлагает [36, c. 27] выделять следующие виды контроля:

– государственный;

– негосударственный

– общественный;

– внутрихозяйственный;

– правовой;

– гражданский.

Данная позиция является не совсем верной, так как автор фактически смешивает различные основания классификации контроля: по функциям управления, по характеру контрольных функций и по субъектам контрольной деятельности. Такая непоследовательность встречается у многих авторов.

Но стоит отметить, что большинство авторов выделяют виды контроля по различным классификационным признакам. Так, Н.Г. Белов [19, с. 40-42] выделяет следующие виды контроля: « В зависимости от субъектов контроля:

- Государственный контроль представлен специальными органами государственного аппарата, компетенция которых распространяется на проверку соответствующих вопросов во всех отраслях национальной экономики.

- Внутренний контроль выступает составной частью системы корпоративного управления и осуществляется как непосредственно руководством и другими лицами хозяйствующего субъекта, так и специальными контрольными службами и привлеченными специализированными органами.

- Аудиторский контроль – независимая проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

- Общественный контроль осуществляется контрольными органами общественной самодеятельности и представляет собой самый массовый вид эконом.

По времени проведения:

- Предварительный контроль – осуществляется до начала совершения хозяйственных операций и направлен на предупреждение незаконного и нерационального использования ресурсов;

- Текущий контроль проводится непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций и призван оперативно устранят недостатки;

- Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и направлен на выявление уже допущенных недостатков.

По источника контрольных данных выделяют документальный и фактический контроль.

По охвату проверяемых объектов различается сплошной и выборочный контроль.

Также автор подобно описывает способы осуществления контроля, которые совпадают с мнением большинства авторов [], выделяя следующие:

Следствие (расследование) – способ контроля, при котором выявляются виновность физических лиц и размер причиненного ими материального ущерба;

Хозяйственный спор – способ выявления соблюдения законности и обеспечения законных прав в хозяйственных взаимоотношениях экономических субъектов;

Проверка (обследование) – способ, заключающиеся в установлении достоверности фактов о совершении тех или иных хозяйственных операций;

Экономический анализ – один из способов контроля, заключающиеся в выявлении влияния отдельных факторов на результаты финансово – хозяйственной деятельности предприятия;

Самоконтроль означает осуществление экономического контроля непосредственно управленческим персоналом хозяйствующего субъекта и является преобладающей формой проведения внутреннего контроля;

Ревизия представляет собой документальную и фактическую проверку финансово – хозяйственной деятельности организации за определенный период времени. Целью ревизии является получение полной и достоверной информации о состоянии проверяемого объекта.

Основными принципа экономического контроля являются законность, независимость, объективность, гласность, ответственность, разграничение функций и полномочий, системность

Большинство современных ученых экономистов выделяют следующие функции экономического контроля: информационная, профилактическая, мобилизующая, воспитательная, функция контроля. Так, В.И. Подольский [34, с. 35-36] выделяет следующие функции экономического контроля:

- информационная: информация, полученная в результате контрольных действий, используется для принятия управленческих решений, и обеспечивает нормальное функционирование предприятия;

- профилактическая: контроль способствует устранению злоупотреблений, недостатков и хищений, а также не допускает их в дальнейшей работе;

- мобилизующая: повышает ответственность работников предприятия;

- воспитательная: воспитывает у работников потребность соблюдения своих обязанностей.

С.А. Мещеряков [31, с. 33] выделяет следующие приемы фактического контроля: инвентаризация, контрольный обмер, обследование, контрольный запуск сырья и материалов в производство, лабораторный анализ, экспертная оценка. При этом автор также рассматривает следующие приемы документальной проверки: формальная проверка документа, логическая проверка документа, арифметическая проверка, нормативно – правовая проверка, встречная проверка (сравнение нескольких экземпляров, находящихся в разных подразделениях), взаимный контроль (для проверки взаимосвязанных хозяйственных операций), анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков ТМЦ, контрольные сличения, проверка правильности корреспонденций, регистров бухгалтерского учета, исследование объяснительных записок и неофициальных материалов (черновиков документов).

М.Я. Штейнман [48] рассматривает внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных организациях как систематическую проверку всеми должностными лицами и общественными организациями предприятия в пределах их компетенции следующих вопросов:

- качество выполнения указаний вышестоящих организаций, плановых заданий;

- эффективность использования производственных ресурсов;

- сохранность собственности и соблюдение законности в целях выявления резервов повышения эффективности производства и решительного пресечения хищений, злоупотреблений и расточительства.

Более емкое определение внутрихозяйственного контроля дает В.Я. Овсийчук [33]. По его мнению, внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных организациях - это систематическая проверка всеми должностными лицами в пределах их компетенции:

- выполнения решений собраний акционеров, пайщиков, совета директоров, правления;

- исполнения бюджетов - материальных, трудовых, общепроизводственных затрат;

- обеспечения сохранности имущества собственников и соблюдения законодательства в целях выявления резервов повышения эффективности производства и предотвращения хищений, злоупотреблений и мошенничества.

По мнению Н.П. Кондракова [28, с. 212], цель контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства – установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства. 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.

Источниками информации для проведения контроля учета затрат на производство продукции, по мнению Д. Стоуна [42, с. 51], являются учетные регистры аналитического и синтетического учета:

- карточки (ведомости) по заказам;

- разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений ни социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств);

-ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов,

- расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

- листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов;

- акты (ведомости) по инвентаризации незавершенного производства;

- ведомость сводного учета затрат на производство;

- журналы-ордера, машинограммы по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и т. д., Главная книга и др.

По мнению М.А. Рябовой [39, с.89]., контроль производственных затрат является трудоемким процессом, требующим от ревизора знания множества нормативных и инструктивных материалов, а также особенностей исчисления себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйственной деятельности. Поэтому до начала документальной проверки ревизору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. Следует также проанализировать сильные и слабые стороны внутреннего контроля производства и затрат. Для этого целесообразно использовать специальные вопросы для проверки состояния системы внутреннего контроля:

- проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений;

- проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, нарядов и др. и используется ли для выявления отсутствующих или фиктивных документов;

- проверяется ли соответствие данных первичных документов на отпуск материалов учету труда и производственных отчетов;

- установлены ли нормативные затраты и как регулярно осуществляется их пересмотр;

- соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство;

- проводится ли инвентаризация незавершенного производства;

- составляются ли и как контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов.

Необходимо ответить на следующие вопросы для оценки системы бухгалтерского учета:

- правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции;

- соответствует ли выбранный метод учета затрат на производство особенностям производства и как он соблюдается на практике;

- обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение;

- организован ли учет потерь от брака;

- установлены ли и как соблюдаются методы общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- разработана ли схема сводного учета затрат на производство;

- проверяются ли данные по сегментам затрат и данные сводного учета;

- отвечает ли учет затрат принципу «временной определенности фактов»;

- с какой периодичностью сверяются данные аналитического учета затрат на производство и т.д.

Контроль учета затрат на производство продукции свидетельствует, что типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки затрат на производство, являются следующие:

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

- неправильная оценка остатков незавершенного производства;

- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;

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

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции строго регламентирован законодательством РФ. В настоящее время сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования, которая представлена в таблице 1.5.

**Таблица 1.5 – Система нормативного регулирования учета и контроля затрат производства продукции**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Уровень** | **Документы** | **Органы, принимающие документы** |
| **1** | **2** | **3** |
| 1 уровень | Кодексы, Федеральные законы, Постановления | Федеральное собрание, Правительство, Государственная Дума, Президент РФ |
| 2 уровень | Положения по бухгалтерскому учету | Президент РФ, Правительство РФ, Минфин РФ |
| 3 уровень | Методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные документы Минфина России | Правительство РФ, Минфин РФ |
| 4 уровень | Внутренние документы конкретной организации, учетная политика | Руководство организаций |

В процессе учета и контроля затрат производства продукции следует применять следующие нормативные документы:

К первому уровню относятся Кодексы, Федеральные законы, Постановления, а именно:

1) Гражданский Кодекс РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ;

2) Налоговый Кодекс РФ от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ;

3) Трудовой Кодекс РФ от 21 декабря 2001 г. №197-ФЗ;

4) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ.

Ко второму уровню относятся Положения по бухгалтерскому учету, а именно:

1) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, в котором определен порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, независимо от их организационно-правовой;

2) Положение ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В учетной политике излагается порядок учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете, документооборот затрат на предприятии;

3) Положение по бухгалтерскому учету расходов организации - ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, устанавливающее правила формирования информации о расходах организации. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности организация должна обеспечить группировку расходов по следующим элементам затрат:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты.

К третьему уровню относят методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные документы Министерства финансов России:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов». 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг);

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49, где описан порядок проведения инвентаризации и документальное оформление ее результатов.

К четвертому уровню относятся внутренние документы конкретной организации, а именно:

- рабочие документы организаций, предназначенные для внутреннего пользования, утверждаемые руководителем организации в пределах принятой учетной политики. Содержание и статус этих документов, принципы их построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяются руководителем организации;

- учетная политика организации. Учетная политика - документ четвертого уровня нормативного регулирования, в котором представлены конкретные способы учета на основе законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

1. **ОРГАНИЗАИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС»**

**2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации**

Предприятие «Русский Пычас» находится по адресу УР, Можгинский район, село Русский Пычас, ул. Центральная, дом 3.

Село Русский Пычас расположено на реке Пычас, находится в составе муниципального образования «Мельниковское». Расстояние до районного центра (г. Можга) составляет 30 км, до административного (г. Ижевск) – 48 км.

Климатические условия в Можгинском районе, как и по республики в целом, умеренно континентальные, сопровождающиеся продолжительной и холодной зимой, а также тёплым летом. Стоит отметить хорошо выраженные сезонные переходы: весну и осень.

На данной территории распространены дерново-средне и слабоподзо­листые почвы. По механическому составу - средние и тяжелые суглинки. Чтобы получить высокий урожай сельскохозяйственных куль­тур  необходимо внесение большого количества органических и минераль­ных удобрений, а также микроэлементов.

По своей организационно-правовой форме данное предприятие явля­ется обществом с ограниченной ответственностью.

Деятельность ООО регулируется Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [4].

Согласно статье 2 данного закона обществом с ограниченной ответ­ственностью (далее - общество) при­знается созданное одним или несколь­кими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли; участники общества не отве­чают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельно­стью общества, в пределах стоимости при­надлежащих им долей в уставном капитале общества.

Общество имеет в своей собственности обособленное имущество, учитывае­мое на самостоятельном балансе. Оно также имеет право приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обя­занности, быть истцом и ответчиком в суде от своего имени.

Согласно 3 статьи вышеупомянутого закона, общество несет ответ­ственность по своим обязательствам всем при­надлежащим ему имуществом.

Статья 7 гласит, что участниками общества могут являться как граждане, так и юридические лица.

Также в законе прописано, что общество должно иметь полное и также вправе иметь сокращенное фирменное наименование на русском языке (также вправе на языках народов Российской Федерации и (или) иностранных языках).

Согласно 14 статье, уставный капитал общества определяется, исходя из номи­нальной стоимости долей участников. При этом размер уставного капитала должен составлять не менее десяти тысяч рублей.

В статье 32 сказано, что высшим органом является общее собрание участников общества, которое может быть очередным и внеочередным. Каждый из участников имеет право присутствовать на общем собрании, принимать участие в обсуждении вопросов и голосовать при принятии решений.

Основные виды деятельности предприятия – это растениеводство соче­тании с животноводством (то есть смешанное сельское производство). Спе­циализируется ООО «Русский Пычас» на молочном скотоводстве. Растениеводство представлено выращиванием и переработкой зерновых культур и картофеля, большая часть которых идет на собственное потребление.

Основными пунктами реализации сбыта являются предприятия перера­ботки сельскохозяйственной продукции с. Малая Пурга, с. Старая Монья, с. Бабино, г. Можга, г. Агрыз, г. Ижевск.

**2.2 Организационное устройство и структура управления организации**

Чтобы более полно охарактеризовать выбранный объект исследования, необходимо рассмотреть организационное устройство и структуру управленияООО «Русский Пычас».

Организационная структура ООО «Русский Пычас» представлена в приложении Е.

Предприятие представляет собой совокупность основных производ­ственных подразделений (МТФ, тракторно-производственная бригада), вспомогательных и обслуживающих подразделений (МТП, ремонтная ма­стерская, зернофуражный склад, столовая, котельное отделение), а также функциональной службы (бухгалтерия).

Основные производственные подразделения предназначены для полу­чения сельскохозяйственной продукции (молока, приплода, зерна, картофеля). Причем продукция растениеводства полностью идет на личное потребление предприятия.

Вспомогательные производства предприятия предназначено для обслуживания основного производства, для обеспечения бесперебойного выпуска продукции.

Обслуживающие подразделения также обеспечивают бесперебойную работу основного производства и обслуживают бытовые нужды сельскохозяйственного предприятия.

Структура управления предприятия представляет собой определенную совокупность отдельных работников управления, конкретный порядок их соподчиненности друг другу и взаимосвязи. Она отражается в штатном расписании предприятии, а также в должностных инструкциях каждого из управленческого персонала.

Управленческая структура предприятия представлена в приложении Ж.

ООО «Русский Пычас», являясь обществом с ограниченной ответственностью, имеет единственного учредителя, то есть глава ООО «Русский Пычас» – это директор, который по совместительству является и владельцем данного предприятия. Ему в свою очередь подчиняются главный бухгалтер, главный агроном, главный зоотехник и главный инженер, которые обеспечивают контроль и функционирование соответствующих подразделе­ний.

**2.3 Основные экономические показатели организации, ее финансо­вое состояние и платежеспособность**

Чтобы охарактеризовать деятельность предприятия, необходимо рас­смотреть и оценить основные производственные и экономические показа­тели, представленные в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. в % к 2012 г.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| **А. Производственные показатели:**  1. Произведено продукции, ц:  молоко  прирост живой массы КРС  зерно  картофель | 16290  595  19730  3000 | 16358  830  18225  3200 | 16364  **777**  27005  750 | 16400  550  6994  - | 16173  394  5492  - | 99,28  66,22  27,84  - |
| 2. Площадь с.-х. угодий, га  в т.ч. пашни | 4461 4384 | 4461 4384 | 4461 4384 | 1391  1314 | 1391  1391 | 31,18  31,73 |
| 3. Урожайность с 1 га, ц:  зерна  картофель | 12,0  150 | 11,9  160 | 17,5  150 | 12,2  - | 16,2  - | 135,00  - |
| 4. Среднегодовое поголовье скота, услов. голов  в т.ч. коров | 660  320 | 660  320 | 580  300 | 520  300 | 538  275 | 81,52  85,94 |
| 5. Продуктивность с.-х. животных:  среднегодовой удой молока на 1 корову, кг  среднесуточный прирост живой массы КРС, г | 5090,63  246,32 | 5168,13  344,54 | 5454,67  367,03 | 5466,67  289,78 | 5881,09  200,09 | 115,53  81,23 |
| **Б. Экономические показатели:**  6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.  в т.ч. с.-х. продукции | 33356  29677 | 36248  31612 | 40575  38909 | 50630  48240 | 37218  35114 | 111,58  118,32 |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.  в т.ч. с.-х. продукции | 32077  29028 | 31322  28575 | 38814  36211 | 49708  47475 | 35913  34056 | 111,96  117,32 |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб. | 1279 | 4926 | 1761 | 922 | 1305 | 102,03 |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 4356 | 7492 | 4223 | 741 | 655 | 15,04 |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 4289 | 7303 | 3847 | 473 | 587 | 13,69 |
| **1** | **2** | **3** | **4**  **Продолжение таблицы 2.1** | **5** | **6** | **7** |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %  в.т.ч. от продажи с.-х. продукции | 3,99  4,41 | 15,73  17,24 | 4,54  4,86 | 1,85  1,61 | 3,63  3,83 | -  ­­­­­  - |

По данным таблицы 2.1 можно сделать следующие выводы:

- производство молока в 2016 году по сравнению с прошлыми периодами незначительно снизилось годом, что объясняется уменьше­нием пого­ловья скота. Но при этом среднегодовой удой вырос на 15% по сравнению с 2015 годом благодаря внедрению новых технологий, улучшению качества кормов;

- снижение данных показателя прироста живой массы КРС (как общего, так и среднесуточного) объясняется уменьшением поголовья КРС и все большую ориентацию хозяйства на производство молока;

- из-за резкого уменьшения площадей сельскохозяйственных угодий в 2015-2016 г. в 3 раза по сравнению с 2012-2014 гг. (сданы в аренду) исчезло производство картофеля, а по зерновым культурам данный показатель резко уменьшился, что отразилось и на снижении урожайности;

- выручка росла из года в год в период с 2015 по 2015 гг., благодаря увеличению, как цены, так и количества про­даваемой продукции, а в 2016 году произошло ее снижение ввиду сокращения количества продукции. Повышение цен на услуги, материалы и сырье для производства сельскохозяйственной продукции повлекло увеличение се­бе­стоимости, особенно в 2015 г.;

- рентабельность деятельности предприятия снизилась в 3 раза в 2015 году по сравне­нию с 2012 годом из-за сокращения чистой прибыли. В 2016 году данный показатель вернулся на уровень 2012 года и составил 3,63%. Оценка эффек­тивности деятельности предприятия остается положительной.

Капитал и ресурсы выступают базой, которая необходима каждому предприятию для нормального функционирования. Эффективность исполь­зования этих средств показывает рентабельность производства и отдельных видов ресурсов и капитала. Чтобы оценить состояние предприя­тия, необходимо проанализировать данные последних лет, представленные в таблице 2.2.

**Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. в % к 2012 г.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| **А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств** | | | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 29154,5 | 29731,5 | 35475,5 | 39777 | 35760,5 | 122,66 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб. | 6,13 | 7,20 | 7,95 | 28,60 | 25,71 | 419,41 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб. | 318,05 | 373,38 | 473,01 | 621,15 | 627,38 | 197,26 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 0,82 | 0,89 | 0,96 | 0,79 | 0,96 | 117,07 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 1,22 | 1,12 | 1,04 | 1,27 | 1,04 | 85,25 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 15,93 | 23,33 | 10,87 | 1,86 | 1,83 | - |
| **Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов** | | | | | | |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час.  в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 181  28  75 | 162  29  56 | 156  30  66 | 133  29  54 | 108  14  47 | 59,69  50,00  62,67 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб.,  в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 184,29  146,14  341,13 | 223,75  137,59  493,96 | 260,10  262,97  470,00 | 380,68  234,47  753,46 | 344,61  249,43  673,66 | 186,99  170,68  197,48 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 6705 | 7278 | 7362 | 9194 | 8224 | 122,65 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 4,97 | 4,98 | 5,51 | 5,51 | 4,53 | 91,15 |
| **В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов** | | | | | | |
| 11. Произведено ц  молока на 100 га с.-х. угодий  зерна на 100 га пашни | 365,16  450,05 | 366,69  415,72 | 366,82  615,99 | 1179,01  532,27 | 1162,69  394,82 | 318,41  87,73 |
| **Г.** **Показатели эффективности использования материальных ресурсов** | | | | | | |
| 12. Материалоотдача, руб. | 0,94 | 0,98 | 0,94 | 1,37 | 0,98 | 104,26 |
| 13. Материалоемкость, руб. | 1,06 | 1,02 | 1,06 | 0,73 | 1,02 | 96,23 |
| 14. Прибыль на 1 руб. материаль­ных затрат, руб. | 0,03 | 0,13 | 0,04 | 0,02 | 0,02 | 66,67 |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,96 | 0,86 | 0,96 | 0,98 | 0,96 | 100,00 |
| **Д.** **Показатели эффективности использования капитала** | | | | | | |
| 16. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 7,70 | 11,21 | 2,78 | 0,50 | 0,46 | - |
| 17. Рентабельность собственного капитала, % | 17,00 | 22,75 | 3,83 | 0,67 | 0,59 | - |
| 18. Рентабельность внеоборотных активов, % | 15,58 | 22,39 | 3,67 | 0,64 | 0,62 | - |
| 19. Рентабельность оборотных активов, % | 15,21 | 22,45 | 11,44 | 2,41 | 1,75 | - |

По данным таблицы 2.2 можно сделать следующие выводы:

- увеличение среднегодовой стоимости основных средств и снижение площадей и количества работников по­влекло повышение таких показателей, как фондообеспеченность и фондовооруженность. При этом отмечается повышение фондоемкости (снижение фондоотдачи соответственно), что говорит о том, что предприятие недостаточно эффективно использует свои производственные фонды;

- общие затраты труда с 2012 сокращались из года в год. Это объясняется сокращением списочной численности работников предприя­тия, а также сокращением площадец. Но, несмотря на это производительность труда увеличилась как, в об­щем, так и по отраслям, благодаря увеличению выручки;

- фонд оплаты труда увеличился в 2016 году по сравнению с 2012 на 22,65%, несмотря на уменьше­ние численности работников предприятия, что говорит об увеличении сред­ней заработной платы персонала;

- в связи с сокращением чистой прибыли и увеличением затрат (в том числе и материальных) сократился показатель прибыли с 1 рубля материаль­ных за­трат и в 2015 году составил всего 0,02 рубля;

- анализируя показатели эффективности использования капитала, можно ска­зать, что в связи с увеличением капитала и снижением чистой прибыли все показатели снизились, что говорит о неэффективном использовании имеющихся активов организации.

Деньги, как наиболее важная часть оборотных средств и самые высоко ликвидные активы, обеспечивают выполнение обязательств предприятия. Наличие денежных средств в необходимых объемах обеспечивает устойчивость предприятия, дальнейшее ее развитие. Поэтому необходим грамотный анализ движения денежных средств предприятия.

**Таблица 2.3 – Движение денежных средств ООО «Русский Пычас», тыс.руб.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. в % к 2013 г.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
| 1. Поступление денежных средств - всего | 40828  37940  60  2828 | 50895  38782  -  12113 | 60109  44772  80  15257 | 54782  48517  -  6265 | 41756  36756  **-**  5000 | 102,27  96,88  -  176,80 |
| в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности |
| 2. Расходование денежных средств - всего | 40836  31313  610  8913 | 51068  33373  11175  6520 | 59643  42536  11194  5913 | 55097  37896  10213  6988 | 41819  30395  80  11344 | 102,41  97,07  13,11  127,27 |
| в том числе:  а) в текущей деятельности  б) в инвестиционной деятельности  в) в финансовой деятельности |
| 3. Чистые денежные средства - всего  в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | -8  6627  -550  -6085 | -173  5409  -11175  5593 | 466  2236  -11114  9344 | -315  10621  -10213  -723 | -63  6361  -80  -6344 | 787,50  95,99  14,55  104,26 |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 177 | 4 | 470 | 155 | 92 | 51,98 |

По данным таблицы 2.3 можно сделать следующие выводы:

- как поступление, так и расходование денежных средств в 2016 году вернулось на уровень 2012 года (хотя данные показатели возростали в период 2013-2015 гг.), что объясняется снижением сокращением объемов продаж предприятия;

- величина чистых денежных средств неизменно оставалась отрицительной (за исключением 2014 года). Это показывает, что инвестиционная и финансовая деятельность предприятия ведут к оттоку денежных средств,а поступления не покрывают понесенных убытков;

- остаток денежных средств на конец отчетного периода всегда оставался положительным, что показывает обеспеченность организации высоко ликвидными оборотными средствами.

Не менее важной является оценка показателей ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации с помощью показателей. Это позволит создать более полную картину, как об общем финансовом состояния предприятия, так и о состоянии его собственных и привлеченных средств.

**Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и фи­нансовой устойчивости организации**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормаль­ное огра­ничение** | **На конец года** | | | | | **2016 г. в % к 2012 г.** |
| **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **5** | **7** | **8** |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥2 | 2,40 | 3,09 | 2,22 | 2,65 | 2,71 | 112,92 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥ 0,2 | 0,01 | 0,0004 | 0,03 | 0,01 | 0,01 | 100,00 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 0,8 | 0,17 | 0,53 | 0,32 | 0,63 | 0,56 | 329,41 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_\_\_\_\_ | -2326 | -536 | -4711 | -5359 | 5135 | - |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 16335 | 21791 | 25440 | 22537 | 26478 | 162,09 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:  а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_  \_\_\_\_\_\_ | -28933  -10272 | -28139  -5812 | -36368  -6217 | -28748  -852 | -24571  -3228 | 84,92  31,43 |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,4 | 0,45 | 0,49 | 0,73 | 0,75 | 0,77 | 171,11 |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5**  **Продолжение таблицы 2.4** | **6** | **7** | **8** |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 1,14 | 0,98 | 0,36 | 0,30 | 0,27 | 23,68 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | -0,09 | -0,02 | -0,04 | -0,05 | 0,05 | - |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | -0,08 | -0,02 | -0,13 | -0,17 | 0,14 | - |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 0,88 | 1,02 | 2,78 | 3,28 | 3,69 | 419,32 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,55 | 0,51 | 0,27 | 0,25 | 0,23 | 41,82 |

По данным таблицы 2.4 можно сделать следующие выводы:

- коэффициент текущей ликвидности предприятия выше нормативного ограничения, что отражает способность предприятия пога­шать краткосрочные обязательства лишь за счёт только оборотных активов (то есть показывает хорошую платежеспособность предприятия, как на дан­ный период времени, так и в случае непредвиденных обстоятельств);

- коэффициенты абсолютной и быстрой ликвидности, хотя и выросли в 2015-2106 гг. по сравнению с 2014-2012 гг., но имели недостаточно высокое зна­чение. Это говорит онедостаточности наиболее ликвид­ных ак­тивов для быстрого расчета по текущим обязательствам (плохая мгновенная и средне­срочная платежеспособность соответственно);

- показатель собственных оборотных средств предприятия в 2016 году стал положительным по сравнению с остальными периодами, а общая величина источников формирования запасов выросла в 1,5 раза. Это свидетельствует об увеличении оборотных средств предприятия. Но при этом стоит отметить, что этого недостаточно для нормального функционирования производства;

- коэффициент автономии выше нормального значения и в 2016 году вырос в 1,5 раза по сравнению с 2012 годом. Это свидетельствует о независимости данного предприятия от кре­диторов;

- коэффициент соотношения заемных и собственных средств, характе­ризую­щий финансовую устойчивость предприятия, снизился в 3 раза в 2016 году по сравнению с 2012 и стал соответствовать нормальному значению, что го­ворит о хорошем финансовом положении организации и о существенном снижении риска банкротства;

- коэффициент маневренности, который является отрицательным, гово­рит о финансовой неустойчивости предприятия, показывая недостаток соб­ствен­ных оборотных средствах (слишком много средств капитализировано);

- нормальное значение коэффициента финансовой зависимости говорит о том, что в долгосрочной перспективе финансовая устойчивость предприятия нахо­дится на хорошем уровне.

**2.4 Оценка состояния учета и внутрихозяйственного контроля в**

**организации**

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Подраз­деление состоит из 4 человек. Главному бухгалтеру подчиняются экономист-бухгалтер, бухгалтер по оплате труда (также выполняющий функции бухгалтера-кассира и являющийся заместителем главного бухгалтера) и бухгалтер по товарно-материальным ценностям.

Информация, представленная в бухгалтерской отчетности, сформирована на основании требований российского законодательства о бухгалтерском учете и Учетной политики организации.

Основные задачи бухгалтерского учета: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, обеспечение контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденным нормами и сметами, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

В соответствии с Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2], ответственным за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности является директор организации.

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета с применением компьютерной программы «1С».

Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Формы утверждаются директором отдельными приказами.

Утвержден перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов: главный инженер; главный бухгалтер; заместитель главного бухгалтера. В ООО «Русский Пычас» применяется рабочий План счетов.

Система внутреннего контроля означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством организации в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К процедурам контроля, принятым руководством ООО «Русский Пычас», относятся:

- подотчетность одних работников другим (перед главным бухгалтером отчитываются бухгалтер по оплате труда, бухгалтер-кассир, бухгалтер по материалам);

- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

- сравнение результатов подсчета денежных средств, товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации (периодические сверки данных с контрагентами, в частности по расчетам);

- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

- осуществление контроля за прикладными программами (программа 1С: Бухгалтерия) и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ (в плановом порядке производится обновление компьютерных программ с привлечением сторонней организации) и за доступом к файлам данных (доступ к участку учета по расчетам по оплате труда имеет бухгалтер по оплате; к участку по учету денежных средств – бухгалтер-кассир; к участку по учету материалов бухгалтер по материалам; но, при этом доступ ко всем файлам с сервера компьютера имеет исключительно главный бухгалтер), за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

- ограничение доступа к активам и записям;

- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

ООО «Русский Пычас» в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту (по сумме активов бухгалтерского баланса, которая превышает 60 миллионов рублей), но ввиду недостатка денежных средств аудит на предприятии не проводится.

**3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС»**

**3.1 Метод учета затрат на производство молочного скотоводства и исчисления себестоимости продукции**

Совокупность способов и приемов наблюдения за производственными затратами, которые обеспечивают достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета, а также позволяют получать объективные обобщенные показатели называется методом учета затрат на производство.

В ООО «Русский Пычас» используется попроцессный метод учета затрат на производство продукции молочного скотоводства. Данный способ дает возможность определения себестоимости продукции, которая приходится на одну или несколько технологических стадий (называемых процессами), при этом полуфабрикаты не образуются.

Попроцессный метод учета затрат на производство состоит в том, что после завершения любой операции затраты, объем которых можно соотнести с их средним нормативным либо стандартным размером, накапливаются, то есть все затраты следуют за продуктом по технологической цепочке. При этом распределение затрат между незавершенным производством и выпуском продукции (между несколькими видами продукции) производится на любой стадии процесса производства.

Основная особенность данного метода заключается в том, что все прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции (а не на индивидуальные изделия). Вследствие этого себестоимость единицы продукции вычисляется делением общей суммы произведенных затрат за определенный период времени на количество единиц выпущенной продукции (соответственно за тот же период времени). Поэтому затраты списываются на отчетный период, то есть время составления отчетной калькуляции себестоимости продукции совпадает со временем составления периодической бухгалтерской финансовой отчетности. Данное условие приводит к тому, что часть изделий постоянно находится в незавершенном производстве.

Чтобы использовать попроцессный метод учета затрат, предприятию необходимо обладать некоторыми особенностями производства (которыми также характеризуется производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»), а именно:

- однородное качество выпускаемой продукции;

- производство осуществляется поточным методом, является непрерывным и массовым;

- установлены определенные стандарты технологических процессов и выпускаемой продукции;

- спрос на продукцию, которую выпускает предприятие, является постоянным;

- стандарты качества продукции проверяются на уровне производственных подразделений.

Данный метод учета производственных затрат наиболее распространен в сельскохозяйственном производстве, где происходит систематизация затрат по видам работ, группам и видам скота (в животноводстве) согласно установленной технологии производства.

Стоит также отметить, что в ООО «Русский Пычас» применяется традиционная система учета затрат на производство продукции молочного скотоводства (или так называемая система полного включения затрат в себестоимость продукции).

Суть данной системы состоит в том, что при формировании полной себестоимости продукции (молоко, приплод, навоз) в нее включаются все издержки организации, связанные с производством и продажей продукции независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Прямые затраты относят непосредственно в дебет счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Косвенные же затраты накапливаются на отдельных счетах (как правило, к косвенным затратам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые накапливаются соответственно на счетах 25 и 26), а по окончании отчетного периода данные расходы списываются и включаются в себестоимость конкретных видов продукции.

**3.2 Документальное оформление учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в организации**

С помощью первичного учета затрат в молочном скотоводстве ведется контроль соблюдения режима экономии, анализируется окупаемость затрат. Поэтому специалистам сельскохозяйственных организаций необходимо уделять большое внимание правильному оформлению документов по учету всех затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Основной вид расходов предметов труда в молочном скотоводстве - расход кормов и прочих материалов. Для предприятий, которые специализируются на производстве продукции молочного скотоводства, большую значимость имеют следующие группы материально-производственных запасов: корма собственного производства и покупные корма, медикаменты и биопрепараты, дезинфицирующие средства и прочие средства защиты животных, производственный инвентарь и другие материалы.

Материальные затраты занимают наибольший удельный вес в издержках производства продукции молочного скотоводства.

Первичный учет расхода кормов на фермах ведут в ведомостях учета расхода кормов форма № СП-20, которая выступает комбинированным накопительным документом, на основании чего производятся выдача и списание кормов в расход.

Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве оформляется накладной внутрихозяйственного назначения форма № 264-АПК и лимитно-заборной ведомостью форма № 269-АПК. Форма № 264-АПК предназначена для разовых операций на отпуск и перемещение материалов внутри организации, а лимитно-заборная ведомость - для учета многоразового отпуска и получения материальных-производственных запасов со складов.

Сводный учет расхода кормов ведут в журнале учета расхода кормов форма № 303-АПК (составляется на основании формы № СП-20). В этом документе на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы, где записывается расход кормов по их видам в физической массе, в переводе на кормовые единицы или обменную энергию (при необходимости по содержанию перевариваемого протеина). Журнал учета расхода кормов ведется на каждую ферму.

Расход биопрепаратов и медикаментов оформляют актами, составляющимися на основании записей и регистрации по амбулаторному журналу. Акт подписывается главным ветврачом и утверждается руководитель предприятия. Ежемесячно главный ветврач на основании первичных документов должен составлять отчет о движении биопрепаратов и медикаментов и представляет этот документ в бухгалтерию.

Расход дезинфицирующих и прочих средств оформляют лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами. Таким же образом осуществляется документальное оформление отпуска в производство запасных частей, топлива и других материалов. Фактический расход и списание на затраты производства данных предметов труда оформляется актами расхода материальных ценностей.

Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляется ведомостью учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей форма № 422-АПК.

Оформление списания работ и услуг сторонних организаций для производственных подразделений и их включение в затраты производства продукции производится актом приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг.

Основной документ по учету затрат труда работников животноводства - расчет начисления оплаты труда работникам животноводства форма № 413-АПК. Начисление оплаты труда животноводам производится за полученную продукцию, поэтому необходимо привлечение документов, которые отражают выход продукции, такие как журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных и др. Учет отработанного времени работниками данной отрасли ведут ежедневно по каждому работнику фермы в табеле учета рабочего времени форма № 140-АПК. Данные о начисленной оплате труда и об отработанном времени в конце месяца переносятся бухгалтером в расчетно-платежную ведомость и накопительную ведомость учета затрат.

Затраты средств труда в молочном скотоводстве отражают в документах начисления амортизации и отчислений в резервы на ремонт основных средств: ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам форма № 48-АПК, ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд форма № 50-АПК.

Стоимость работ собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка и пр.) включаются в затраты производства продукции молочного скотоводства на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся: журнал учета затрат в ремонтной мастерской форма № 302-АПК, накопительные ведомости учета затрат форма № 301-АПК.

Отдельные расходы финансовых ресурсов включаются в затраты на производство продукции молочного скотоводства на основании составленных бухгалтерских справок форма № 88-АПК и расчетов бухгалтерии.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на затраты данных видов производства на основании ведомостей распределения выше указанных расходов и расчетов бухгалтерии.

Для исчисления себестоимости, которое на предприятии оформляется бухгалтерскими справками-расчетами, необходима информация о выходе продукции, отражающаяся соответствующими документами.

Основной первичный документ по учету поступления молока на предприятии - журнал учета надоя молока форма № СП-21. В нем по каждой доярке ежедневно записывают количество обслуживаемых коров и количество полученного молока по каждой дойке. Журнал учета надоя молока ведется в одном экземпляре и хранится на ферме в течение 15 дней.

При оформлении полученного на ферме приплода используют акт на оприходование приплода животных форма № СП-39.

Результаты взвешивания животных на выращивании и животных на откорме, определения их фактической живой массы отражаются в ведомости взвешивания животных форма № СП-43.

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

На основании первичных учетных документов на поступление, перевод и выбытие животных производятся ежедневно записи в Книгу учета движения животных и птицы форма № 304-АПК.

Оформление получения и движения побочной продукции (навоза) молочного скотоводства применяются расчеты бухгалтерии и бухгалтерские справки.

На основании данных первичных документов о затратах и выходе продукции в подразделениях молочного скотоводства составляются производственные отчеты подразделений (лицевые счета) форма № 83-АПК. В организации по отдельным объектам (видам животных) на каждый объект учета отводят отдельную графу. Он открывается на месяц или на более продолжительный период при использовании вкладных листов.

Лицевые счета подразделений в целом по предприятию сводятся в сводном лицевом счете (производственном отчете), в котором ведется аналитический учет в целом по предприятию по субсчету 20.2 «Животноводство».

Лицевой счет (производственный отчет) подразделения формы № 83-АПК включает два раздела. В первом разделе находят отражение все расходы подразделений по установленным статьям затрат, объектам аналитического учета по дебету счета 20, субсчета 2. Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) подразделения отражается выход продукции, то есть кредит счета 20, субсчета 2 в корреспонденции с дебетом счетов по учету готовой продукции, материалов, затрат на производство и реализацию продукции, животных на выращивании и откорме.

В ООО «Русский Пычас» составлен график документооборота по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства и исчисления себестоимости продукции, представленный в таблице 3.1 (приложение И) .График документооборота представляет собой схему или график, описывающий движение первичных документов на предприятии от момента их создания до момента передачи на хранение на предприятии. Единой формы графика документооборота нет, поэтому каждое предприятие составляет график документооборота самостоятельно.

**3.3 Аналитический и синтетический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации**

Затраты на производство и выход продукции молочного скотоводства в организации учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Для организации аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости продукции скотоводства на предприятии выделяют объекты учета затрат и калькуляции себестоимости, представленные в таблице 3.1.

**Таблица 3.1 – Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции в молочном скотоводстве ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объекты учета производственных затрат | Объекты калькуляции | Единицы измерения объектов калькуляции (калькуляционные единицы) |
| 1 | 2 | 3 |
| Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители) | Приплод Молоко | 1 голова 1 ц |
| Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада) | Прирост живой массы  Живая масса | 1 ц  1ц |

Аналитический учет в организации ведется в соответствии с приведенным выше перечнем объектов. Система аналитического учета строится на основе обычных аналитических счетов, которые накапливают информацию по каждому объекту учета затрат в скотоводстве, а также с использованием системы независимых аналитических разрезов, при этом субконто выделяются по таким номенклатурам: подразделения, виды производимой продукции, статьи затрат. Это позволяет систематизировать информацию по учету затрат в животноводстве по всем номенклатурам, которые предусмотрены действующей системой учета. Основным регистром по учету затрат на производство и выхода продукции является лицевой счет (производственный отчет) подразделения формы № 83-АПК.

Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции, а также позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, которые сформировали данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции.

Для получения необходимой информации в учете затраты, связанные с производством продукции, а также для формирования финансовой отчетности, группируются по следующим элементам и статьям:

1 Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе:

1.1 Средства защиты животных;

1.2 Корма приобретенные и собственного производства;

1.3 Нефтепродукты;

1.4 Топливо и энергия на технологические цели;

1.5 Работы и услуги сторонних организаций;

2 Оплата труда;

3 Отчисления на социальные нужды;

4 Содержание основных средств;

5 Работы и услуги вспомогательных производств;

6 Налоги, сборы и другие платежи;

7 Прочие затраты;

8 Потери от падежа животных;

9 Общепроизводственные расходы;

10 Общехозяйственные расходы.

В [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par595) «Средства защиты животных» отражаются расходы биопрепараты, медикаменты, дезинфицирующие средства для крупного рогатого скота.

Данные затраты в учете отражаются записью по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 10 «Материалы» субсчет 2 «Удобрения, средства защиты растений и животных».

В [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par597) «Корма» учитывается расход кормов. Хозяйство расходует как корма собственного производства (более 70% от общего количества), так и покупные корма. На эту [статью](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par597) относят и расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов. Расход собственных кормов отражается в их балансовой оценке: перешедших с прошлого года - по фактической себестоимости; произведенных в текущем году - по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. Покупные корма отражаеюся по ценам приобретения, включая расходы за доставку.

Учет расхода кормов осуществляется следующей корреспонденцией счетов: по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 10 «Материалы» субсчет 7 «Корма».

По [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par604) «Нефтепродукты» отражают стоимость дизельного топлива и бензина, которые были израсходованы на выполнение работ по обслуживанию молочного скотоводства. Затраты горюче-смазочных материалов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в организацию.

В статье «Топливо и электроэнергия на технологические цели» учитывается услуги сторонней организации по предоставлению электроэнергии, непосредственно отнесенной в затраты на производство продукции молочного скотоводства.

Данные затраты в учете отражаются записью по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 10 «Материалы» субсчет 4 «Топливо».

По [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par609) «Работы и услуги сторонних организаций» отражаются затраты на оплату услуг производственного характера по выполнению отдельных операций технологического характера в животноводстве (стоимость выполненных работ и услуг по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных).

Учет работ и услуг сторонних организаций для нужд молочного скотоводства осуществляется следующей корреспонденцией по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par612) «Оплата труда» отражаются все виды оплаты труда в денежном и натуральном выражении, начисленной работникам занятым в процессе производства продукции молочного скотоводства. К ним относятся: доярки, скотники, телятницы, главный зоотехник и другие. В оплату труда включают оплату труда по соответствующим тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, качество продукции, а также доплаты за совмещение профессий.

Начисление оплаты труда на предприятии работникам отрасли животноводства отражается корреспонденцией по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Статья «Отчисления на социальные нужды» выделена для учета обязательных отчислений в Фонд социального страхования РФ (5,1%), отдельно выделяются отчисления по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (до 2014 года тариф был 0,6%, в 2015 и 2016 гг. тариф был увеличен на 40% в связи с несчастным случаем на производстве и составил 0,84%), отчисления Фонд обязательного медицинского страхования (2,9%) и Пенсионный фонд РФ (22%) от всех видов оплаты труда работников.

Данные затраты отражаются в учете по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота», а по кредиту счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечнию» субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», субсчет 3 «Расчеты по обязательному медиционскому страхованию», [субсчет 11 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний](https://saldovka.com/plan-schetov/69-11.html)» на суммы соответстсвующих платежей.

[Статья](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par620) «Содержание основных средств» отражает учет амортизационных отчислений, затрат на ремонт и прочих затрат по содержанию основных средств, используемых в молочном скотоводстве (здания, доильные установки и другие основные средства).

При начислении амортизации по основным средствам отрасли скотоводства на сумму начисленной амортизации делается бухгалтерская проводка дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

[Статья](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par626) «Работы и услуги вспомогательных производств» предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг машинно-тракторного парка, ремонтной мастерской.

Работы и услуги ремонтной мастерской для нужд молочного скотоводства отражаются записью по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 23 «Вспомогательные производтва» субсчет 1 «Ремонтные мастерские».

Работы и услуги машинно-тракторного парка отражаются записью по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 23 «Вспомогательные производтва» субсчет 3 «Машинно-тракторный парк».

Статья «Налоги, сборы и другие платежи» включает в себя затраты на оплату налогов и сборов предприятия. Сюда можно отнести транспортный налог, который включается в затраты молочного скотоводства в составе распределенных общехозяйственных расходов, так как начисляется корреспонденцией по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 7 «Транспортный налог».

Также стоит отметить, что ООО «Русский Пычас» уплачивает единый сельскохозяйственный налог и НДФЛ (данный налог в качестве налогового агента).

«Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящиеся ни к одной из выше указанных статей (расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов, затраты на ограждение ферм и прочее).

Так, начисленная сумма резерва предстоящих расходов на оплату отпускных работникам отражается корреспонденцией дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

На [статью](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par633) «Потери от падежа животных» относятся потери от гибели молодняка животных, животных на выращивании и откорме (кроме потерь, подлежавших взысканию с виновных лиц, потерь вследствие стихийных бедствий).

Потери от падежа животных учитываются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Затем в зависимости от причин возникновения падежа данные расходы списываются на соответствующие счета.

Если падеж животных произошел вследствие стихийных бедствий или эпизоотии, то составляется корреспонденция дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если выявлены виновные лица, действия или бездействие которых привели к потерям, то сумма потерь от падежа животных списывается в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В остальных случаях данные затраты списываются на затраты основного производства корреспонденцией дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По [статье](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par635) «Общепроизводственные расходы» отражают общепроизводственные расходы в бригадах и фермах предприятия. На [статью](file:///C:\Users\Лена\Desktop\ВКР\3%20глава!.docx#Par637) «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства по организации как целостному комплексу. Данные расходы распределяются пропорционально общей сумме прямых затрат каждого объекта за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье и полуфабрикаты.

В бухгалтерском учете распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов отражается корреспонденциями дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» и кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет 2 «Животноводства» и счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В течение года продукцию молочного скотоводства приходуют с кредита счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Основное стадо молочного скота» на дебет соответствующих счетов: 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Продукция животноводства» - при получении молока; 10 «Материалы» субсчет «Удобрения, средства защиты животных и растений» - при оприходовании побочной продукции (навоза); 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» - при непосредственном списании стоимости навоза на затраты производства продукции растениеводства; счет 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных» - при получении приплода животных.

Готовую продукцию скотоводства, приплод и прирост живой массы животных в течение года оценивают по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической себестоимости.

В таблице 3.2 представлены корреспонденции счетов по хозяйственным операциям, связанным с учетом затрат на производство и исчислением себестоимости молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас».

**Таблица 3.2 – Корреспонденции счетов бухгалтерского учета по хозяйственным операциям, связанным с учетом затрат на производство и исчислением себестоимости молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Хозяйственные операции** | **Сумма, тыс. руб.** | **Корреспонденции счетов** | | **Первичные документы** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Начислена амортизация по основным средствам молочного скотоводства | 340417 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 02 | Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам форма № 48-АПК, ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд форма № 50-АПК |
| Списана стоимость израсходованных кормов | 1128740 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.7 | Требование-накладная, лимитно-заборная карта |
| Списана стоимость медикаментов, биопрепаратов | 25411 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.2 | Требование-накладная, лимитно-заборная карта |
| Списана стоимость израсходованной спецодежды | 3415 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.11 | Требование-накладная, лимитно-заборная карта |
| Услуги ремонтной мастерской отнесены издержки производства | 10043 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 23.1 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Услуги МТП отнесены издержки производства | 72870 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 23.3 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Общепроизводственные расходы отнесены в себестоимость продукции молочного скотоводства | 28741 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 25.2 | Бухгалтерская справка-расчет |
| **1** | **2** | **3**  **Продолжение таблицы 3.2** | **4** | **5** |
| Общехозяйственные расходы отнесены в себестоимость продукции молочного скотоводства | 20086 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 26 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Начислена заработная плата работниками животноводства | 387415 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 70 | Журнал учета надоя молока форма № СП-21, акт на оприходование приплода животных форма № СП-39, расчет начисления оплаты труда работникам животноводства форма № 413-АПК |
| Начислены суммы в ФСС | 19758 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 69.1 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Начислены суммы в ПФР | 85231 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 69.2 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Начислены суммы по ОМС (в фонд ОМС) | 11235 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 69.3 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Начислены отчисления по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний | 3254 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 69.11 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Включена стоимость падежа животных в издержки производства | 6120 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 94 | Акт на выбытие животных и птицы форма 302-АПК |
| Оприходована побочная продукция молочного скотоводства (навоз) | 4028 | 10.2 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | Требование–накладная форма № 203-АПК |
| Оприходован приплод | 78705 | 11.1 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | Акт на оприходование приплода животных форма № СП-39 |
| **1** | **2** | **3**  **Продолжение таблицы 3.2** | **4** | **5** |
| Оприходована готовая продукция молочного скотоводства (молоко) по плановой себестоимости | 3308813 | 43.2 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | Журнал учета надоя молока форма № СП-21 |

Как видно из таблицы 3.2, ООО «Русский Пычас», имея свои вспомогательные производства, практически не нуждается в услугах сторонних организаций в отрасли животноводства, то есть в большей степени сама обеспечивает свои потребности. Общехозяйственные расходы распределяются и списываются пропорционально между отраслями (то есть применяется традиционный метод, а не система директ-костинг). Также на предприятие приходуется побочная продукция молочного скотоводства (навоз), себестоимость которого формируется из затрат на его уборку и стоимости подстилки.

Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» ведется в журнально-ордерной форме. На рисунке 3.1 представлена схема учета затрат и выхода продукции молочного скотоводства.

Первичные документы по учету затрат и выходы продукции

Накопительные ведомости, журналы учета расхода кормов, отчеты о движении материальных ценностей, журналы учета надоя молока

Лицевые счета подразделений (производственные отчеты) по животноводству

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

Журнал-ордер №10-АПК

< >

Главная книга

< >

**Рисунок 3.1** - **Схема учета затрат и выхода продукции молочного скотоводства**

При журнально-ордерной форме основным регистром по учету затрат на производство продукции является лицевой счет (производственный отчет) подразделения формы № 83 – АПК. В ООО «Русский Пычас» учет затрат на производство продукции молочного скотоводства ведется по объектам учета затрат, следовательно в лицевой счете (производственной отчете) отводят на каждый объект учета отдельную графу. В первом разделе данного регистра учитываются все расходы по установленным статьям затрат на производство продукции молочного скотоводства, объектам аналитического учета по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Во втором разделе производственного отчета отражается выход продукции, то есть с кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» в корреспонденции с дебетом счетов по учету готовой продукции, материалов, затрат на производство и реализацию продукции, животных на выращивании и откорме. Данные второго раздела переносят журнал – ордер формы № 10 – АПК. В данном регистре фиксируются кредитовые обороты по синтетическим счетам на основании сумм в соответствии с корреспондирующими счетами, отраженными в лицевой части лицевого счета (производственного отчета) формы № 83 – АПК. Учет затрат в лицевых счетах (производственных отчетах), в журнале-ордере формы №10 – АПК ведется по тем статьям затрат, которые необходимы для проведения анализа производственной деятельности подразделений и организации в целом, а также для составления установленной отчетности по организации. Суммы кредитовых оборотов по счетам, отраженным в журнале-ордере формы №10 – АПК ежемесячно переносят в Главную книгу. Предварительно по корреспондирующим счетам делается сверка оборотов с данными других регистров, где отражены дебетовые обороты корреспондирующих счетов. Записи в регистрах по учету затрат производят на основании первичных документов, группировочных (накопительных) ведомостей.

**3.4 Исчисление и анализ себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

Для исчисления себестоимости продукции на предприятии составляется калькуляция, являющаяся заключительным этапом учета затрат на производство.

Калькуляция себестоимости продукции имеет большое значение для оценки обоснованности норм затрат, контроля за их изменениями и выявления резервов снижения затрат, также установления и оперативного пересмотра продажных цен на продукцию. Калькуляция - прием бухгалтерского учета, предназначенный для группировки и распределения затрат, исчисления себестоимости продукции, работ, услуг по статьям расходов, объектам производства и учета.

Важный момент в калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства - определение и выбор объектов калькуляции. Объектами калькуляции в молочном скотоводстве являются качественно однородные получаемые виды продукции (молоко, приплод, прирост живой массы, общая живая масса скота).

Калькуляционными единицами служат единицы, принятые для измерения полученной продукции (центнер) и приплода животных (голова). Исчисляют фактическую себестоимость продукции по данным производственного учета затрат с начала года по состоянию на конец отчетного года (на 31 декабря отчетного года).

В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости служат: по основному стаду - молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота - прирост живой массы и общая живая масса скота.

По основному молочному стаду себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением затрат, отнесенных на побочные виды продукции. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов, то есть на молоко - 90%, на приплод - 10%.

При этом для исключения навоз оценивают исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. Себестоимость 1 т навоза определяют делением общей суммы затрат на его массу.

Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость 1 головы приплода - делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество приплода.

Далее представлено исчисление себестоимости продукции основного стада в молочном скотоводстве за 2016 год в ООО «Русский Пычас».

Фактические затраты на основное стадо молочного скота в 2015 году составили 28876 тыс. руб., а выход продукции в количественном измерении составил соответственно молока – 16173 ц, приплода - 203 голов. При этом себестоимость побочной продукции молочного скотоводства (то есть навоза), оцениваемой из нормативных затрат на его уборку и стоимости подстилки, составила 82 тыс. руб.

Фактическая себестоимость 1 ц молока составила:

(28876000 руб. - 82000 руб.)\*0,9/ 16173 ц = 1602,34 руб.

Фактическая себестоимость 1 головы приплода составила:

(28876000 руб. - 82000 руб.)\*0,1/ 203 голов = 14184,24 руб.

Себестоимость 1 ц прироста молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, рассчитывают делением затрат на их содержание на количество центнеров прироста живой массы. Чтобы определить прирост живой массы за отчетный год к живой массе поголовья молодняка и животных на откорме, учтенной на конец отчетного периода, прибавляют живую массу выбывших из этих групп за этот же период животных (включая павших) и вычитают живую массу поголовья, имевшегося в группе на начало отчетного периода, а также животных, поступивших в группу за отчетный период.

Так, затраты на молодняк и животных на выращивании и откорме за 2016 год в ООО «Русский Пычас» составили 9681 тыс.руб., выход продукции - 394 ц. Соответственно, можно вычислить себестоимость 1 ц прироста живой массы.

Фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы животных на выращивании и откорме составила:

9681000 руб. / 394 ц = 24571,07 руб.

После того, как в ООО «Русский Пычас» исчислят фактическую себестоимость продукции молочного скотоводства, главный бухгалтер приступает к закрытию счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». По дебету аналитического счета 20.2 «Основное стадо молочного скота» к моменту его закрытия собраны все фактические затраты, а по кредиту - стоимость полученной продукции в плановой оценке.

При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов по счету 20.2 «Основное стадо молочного скота» выводят калькуляционную разницу, которую распределяют соответственно направлениям использования продукции. Если же сумма дебетового оборота оказалась выше суммы кредитового оборота, то корректировка плановой себестоимости фактической производится методом дополнительной записи. Если же сумма кредитового оборота оказалась выше суммы дебетового оборота, то на разницу списывают методом «красного сторно».

Отклонения в себестоимости приплода относят на счет 11 «Животные на выращивании и откорме», по молоку распределяют по направлениям использования продукции, то есть:

- на выпойку телят (Дебет 20.2 «Животные на выращивании и откорме»);

- на продажу (Дебет 43.2 «Продукция животноводства»).

После списания отклонений аналитический счет 20.2 «Основное стадо молочного скота» закрывается.

В таблице 3.3 (приложение К) представлены данные о затратах, включаемых в себестоимость продукции молочного скотоводства ООО «Русский Пычас» за последние 5 лет. Это направление анализа позволяет выявить структуру затрат по статьям, проанализировать структуру себестоимости продукции молочного скотоводства, а также проследить динамику затрат.

По данным таблицы 3.3 можно сделать вывод о том, что в период с 2012 по 2016 гг. оплата труда и, соответственно, отчисления на социальные нужды выросли в 1,5 раза, хотя количество работников уменьшилось, что говорит об увеличении заработной платы работников в связи с инфляцией. При этом в общей структуре все статьи затрат в последние 5 лет составляли примерно одинаковую величину (не было значительных изменений в структуре). Также, стоит отметить, что больше половины занимают затраты на корма (причем большая часть это корма собственного производства). Затраты на электроэнергию снизились из-за уменьшения поголовья скота, но при этом на 30% возросли затраты на корма, что объясняется удорожанием их производства (для собственных) и соответственно повышением цен (для покупных). Затраты на нефтепродукты возросли в 3,5 раза, что говорит о достаточно высоком повышении цен на топливо. Также увеличились затраты на содержание основных средств (то есть амортизация), что свидетельствует об увеличении их количества. В целом затраты, входящие в себестоимость продукции молочного скотоводства, возросли на 35%, а количество продукции оставалось примерно на одном уровне. Из этого можно сделать вывод, что в период с 2012 по 2016 гг. произошло увеличении основных статей затрат (на фоне повышения цен на каждый вид ресурсов).

**3.4 Совершенствование учета затрат на производство и исчисления**

**себестоимости продукции молочного скотоводства**

В существующих условиях российской экономики для сельскохозяйственных предприятий важное значение имеет улучшение бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, а также совершенствование метода калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства.

Изучение учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводствав ООО «Русский Пычас» показало, что предприятие применяет для первичного учета документы типовых форм. Для сводного и аналитического учета применяются также типовые формы документов. Поэтому важное значение имеет совершенствование сокращение количества первичных документов, в основу которого должна лечь автоматизация первичного учета.

Также одним из направлений совершенствования организации документирования является рационализация форм первичной учетной документации по учету затрат и выходу продукции молочного скотоводства с целью получения более полной информации.

В ООО «Русский Пычас» для учета труда и его оплаты предусмотрена форма 413-АПК «Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства». Но в данной форме не отражается реальный труд каждого работника отрасли, то есть исключается обоснованное начисление оплаты труда. Целесообразно ввести индивидуальный лист труда и выполненных работ (на основе форма 410-АПК), чтобы более учитывать труд каждого работника. Но документ формы 410-АПК отражает данные по всем работникам организации, что не позволяет сопоставить учетные данные. Поэтому для обеспечения лучшей наглядности и сопоставимости необходимо использовать разработанный на основе формы 410-АПК нами документ, представленный в приложении Л.

Разработанный нами первичный документ будет способствовать усилению информационной и контрольной функций учета, а значит и более эффективному управлению производством.

В ООО «Русский Пычас» учет затрат на производство продукции молочного скотоводства ведется в журнально-ордерной форме. В качестве рационализации мы предлагаем ввести полную автоматизацию учет на программы «1С: Бухгалтерия 8». Это позволит на основе введенных первичных документов автоматически формировать разнообразные отчеты по синтетическому и аналитическому учету: оборотно-сальдовую ведомость, анализ счет – за период и по датам, карточку счета, Главную книгу, а так же появится возможность ежемесячно формировать справку-расчет себестоимости выпущенной продукции, где можно проследить отклонение фактической себестоимости от плановой. Такой подход позволяет систематизировать информацию по учету затрат в молочном скотоводстве.

Использование для учета затрат на производство продукции молочного скотоводства программы «1С: Бухгалтерия 8» возможно применение следующих выходных регистров, на основе данных из которых заполняются формы бухгалтерской и статистической отчетности:

- ведомость распределения амортизационных отчислений по счетам производственных затрат;

- ведомость распределения услуг машинотракторного парка по счетам производственных затрат;

- ведомость распределения расходов по организации и управлению производством, расходов будущих периодов;

- сводная ведомость учета затрат на производство.

Исходная информация – первичные документы

Обработка информации в ЭВМ по специальной программе в требуемых системой учета размерах

Вывод результатной информации из ЭВМ

Ввод информации в ЭВМ и формирование информационных массивов

\_ \_ \_ \_

Диалог ЭВМ-бухгалтер

БФО

Видеограмм**ы**

Машинограммы (ведомости**)**

**Рисунок 3.2** - **Схема организации бухгалтерского учета по автоматизированной форме**

На ООО «Русский Пычас» применяется методика калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства, изложенная в методических рекомендациях, которая сильно завышает стоимость приплода. В связи с этим, необходимо изменить методику исчисления себестоимости, чтобы реально отражать стоимость продукции основного стада.

Так, рассмотрим коэффициентный способ, когда побочная продукция также исключается, а распределение затрат на молоко и приплод осуществляется коэффициентным методом: молоко – 1,0; приплод – 1,5.

Фактические затраты на основное стадо молочного скота в 2016 году составили 28876 тыс. руб., а выход продукции в количественном измерении составил соответственно молока – 16173 ц, приплода - 203 голов. При этом себестоимость побочной продукции молочного скотоводства (то есть навоза), оцениваемой из нормативных затрат на его уборку и стоимости подстилки, составила 82 тыс. руб.

Перевод приплода в условное молоко:

203 голов\*1,5 = 305 ц

Общее количество молока (с учетом переведенного условного молока):

16173 ц + 305 ц = 16478 ц

Фактические затраты на молоко и приплод:

28876000 руб. – 82000 руб. = 28794000 руб.

Фактическая себестоимость 1 ц молока:

28794000 руб./16478 ц = 1747,42 руб.

Фактическая себестоимость 1 головы приплода:

1619,98 руб.\*1,5 = 2621,13 руб.

При данном методе расчета себестоимости продукции себестоимость 1ц молока становится выше примерно на 140 рублей, но при этом себестоимость 1 головы приплода становится в 5 раза меньше, что очень существенно. Конечно, данный метод имеет некоторые недостатки, но при этом за счет небольшого роста себестоимости молока достигается приемлемый уровень себестоимости головы приплода, что является положительным фактором для предприятия. Поэтому, по-нашему мнению, на ООО «Русский Пычас» целесообразно применение такого метода исчисления себестоимости продукции основного молочного стада.

**4 КОНТРОЛЬ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «РУССКИЙ ПЫЧАС»**

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

Цель контроля затрат на производство продукции - установление соответствия применяемой в организации методики учета затрат на производство продукции действующим нормативным документам РФ в проверяемом периоде стем, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существующих аспектах, а также правильности списания затрат и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства.

Цель контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства – проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, так как именно от этого зависит конечный финансовый результат от реализации готовой продукции.

Задачи контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства включают в себя:

- проверку правильности отнесения расходов в состав затрат по производству продукции;

- оценку обоснованности применяемого метода учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- оценку синтетического и аналитического учета затрат на производство продукции;

- оценку правильности и своевременности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;

- проверку соблюдения налогового законодательства по операциям, которые связаны с формированием себестоимости соответствующей продукции в целях налогообложения;

- проверку правильности формирования себестоимости по объектам калькулирования затрат.

При осуществлении проверки необходимо пользоваться различными источниками информации. Такими являются:

- Положение об учетной политике ООО «Русский Пычас»;

- первичные документы по учету затрат труда (табели учета рабочего времени, путевые листы, учетные листы, журналы надоя молока);

- первичные и сводные документы по расходу материальных ценностей (накладные, лимитно-заборные карты, акты, отчеты о движении материальных ценностей);

- первичные и сводные документы по учету выхода продукции (журналы надоя молока, акты приходования приплода, отчеты материально-ответственных лиц о движения молока, животных);

- разработочные таблицы по распределению заработной платы, отчислений на обязательное пенсионное страхование, услуг вспомогательных производств, общехозяйственных расходов, расчета амортизации основных средств;

- акты инвентаризации незавершенного производства;

- производственные отчеты по растениеводству;

- ведомости сводного учета затрат на производство по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»;

- Главная книга;

- бухгалтерская отчетность.

Согласно статье 32 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [4], в уставе общества может быть предусмотрено образование ревизионной комиссии (либо избрание ревизора), при этом, если общество имеет более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (либо избрание ревизора) является обязательным. В уставе ООО «Русский Пычас» не предусмотрено образование ревизионной комиссии (избрание ревизора).

Все функции внутреннего контроля в организации осуществляются работниками организации (в большей степени работниками бухгалтерии).

В то же время, в соответствии со статьей 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [3], аудит обязаны проводить организации сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей, то есть ООО «Русский Пычас» подлежит обязательному аудиту, но он не проводится на предприятии ввиду недостатка денежных средств.

**4.2 Планирование контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации**

До начала проведения контрольных мероприятий необходимо в достаточной мере ознакомиться с объектом проверки, а также составить общий план контроля и в соответствии с ним разработать программу контрольных мероприятий.

Для оценки внутреннего контроля учета затрат продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» был составлен специальный тест.

**Таблица 4.1** - **Тестовые вопросы для проведения оценки внутреннего контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Вопросы тестирования** | **Ответы** | |
| **Да** | **Нет** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Имеется ли доступ к лимитно-заборным картам, требованиям, нарядам, учетным листам кому-либо, кроме ответственных лиц? |  | + |
| 2 | Заключены ли договора о материальной ответственности с материально-ответственными лицами? | + |  |
| 3 | Проводится ли предварительная нумерация журналов учета надоя молока по приходу, лимитно-заборных карт, товарно-транспортных накладных, табелей, учетных листов? |  | + |
| 4 | Проверяются ли ежемесячные ведомости движения молока (форма № СП-23) главным зоотехником? | + |  |
| 5 | Проверяются ли журналы учета надоя молока (форма № СП-21) главным зоотехником? | + |  |
| 6 | Проверяются ли расхождения между данными первичных документов учета труда, учета расхода кормов, учета надоя молока? | + |  |
| 7 | Осуществляется ли регулярный пересмотр нормативных затрат? |  | + |
| 8 | Правильно ли классифицируются затраты по соответствующим элементам и статья калькуляции? | + |  |
| 9 | Выбран ли метод учета затрат и калькулирвоания себестоимости продукции? | + |  |
| **1** | **2**  **Продолжение таблицы 4.1** | **3** | **4** |
| 10 | Отвечает ли учет затрат принципу «временной определенности фактов»? | + |  |

По данным проведенного теста можно сделать вывод о том, что внутренний контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» имеет средний уровень. При этом практически все функции внутреннего контроля выполняет главный зоотехник. Правильность заполнения соответствующих первичных документов по учету затрат осуществляется работниками бухгалтерии экономического субъекта. Но, стоит отметить, что в ООО «Русский Пычас» не осуществляется периодический пересмотр нормативных затрат и не проводится предварительная нумерация журналов учета надоя молока, лимитно-заборных карт и товарно-транспортных накладных, табелей, учетных листов, что негативно сказывается на контроле за соответствующими затратами производства.

Планирование - процесс, который позволяет наиболее рационально выполнить контроль и одновременно уменьшить риск необнаружения существенных моментов. При планировании, которое является начальной стадией проведения контроля, определяется объем и сроки контроля, разрабатывается план и программы проверки, определяющие виды и последовательность осуществления контрольных процедур. Планирование контролером своей работы способствует тому, чтобы важным областям контроля было уделено должное внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы, и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

Планирование контроля подразделяется на следующие этапы:

1. составление общего плана контроля;
2. разработка программ контроля.

План и программа контроля по мере необходимости должны уточняться и пересматриваться в ходе проведения проверки. Причины внесения значительных изменений в план и программу контроля документально фиксируются.

План контроля состоит из пяти основных направлений проверки по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства:

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

- подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

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

- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Общий план контроля затрат производства продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» представлен в таблице 4.2.

**Таблица 4.2 – План контроля затрат производства продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | | ООО «Русский Пычас» | |
| Период контроля | | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | |
| Руководитель контрольной группы | | | Алексеева В.Р. | |
| Состав контрольной группы | | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | |
| **№** | **Планируемые виды работ** | **Период проведения** | **Исполнитель** | **Примечание** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Оценка организации учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и исчисления себестоимости | 08.02.2017 – 09.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Осмотр документов, документальная проверка |
| 2 | Общая оценка правильности формирования и обоснованности сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов | 10.02.2017 – 13.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Осмотр документов, документальная проверка |
| 3 | Проверка правильности составления первичной документации по учету затрат продукции в молочном скотоводстве | 14.02.2017 – 15.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Осмотр документов, документальная проверка |
| **1** | **2** | **3** | **4**  **Продолжение таблицы 4.2** | **5** |
| 4 | Проверка правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета затрат в молочном скотоводстве | 16.02.2017 – 17.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Осмотр документов, документальная проверка |
| 5 | Проверка обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции | 20.02.2017 – 21.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Арифметическая проверка, пересчет |
| 6 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции | 22.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Арифметическая проверка, пересчет |
| 7 | Оформление результатов проверки | 23.02.2017 – 24.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. |  |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Программа контроля является развитием общего плана контроля и представляет собой детальный перечень, содержание контрольных процедур, необходимых для практической реализации плана контроля. Программа контроля служит подробной инструкцией для контроля и одновременно является средством контроля качества работы контрольной группы.

Программа контроля затрат производства продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» представлена в таблице 4.3.

**Таблица 4.3 – Программа контроля затрат производства продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | | ООО «Русский Пычас» | | | |
| Период контроля | | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | | | |
| Руководитель контрольной группы | | | Алексеева В.Р. | | | |
| Состав контрольной группы | | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | | | |
| **№** | **Перечень контрольных процедур по разделам контроля** | **Период проведения** | **Исполнитель** | **Проверяемые документы** | | **Примечания** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | | **6** |
| 1 Оценка организации учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и исчисления себестоимости | | | | | | |
| 1.1 | Оценка соблюдения выбранного метода учета затрат на производство | 08.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Учетная политика, расчеты | | Документальная проверка |
| **1** | **2** | **3** | **4**  **Продолжение таблицы 4.3** | **5** | | **6** |
| 1.2 | Оценка соблюдения выбранного метода исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | 09.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Учетная политика, расчеты | | Документальная проверка |
| 2 Общая оценка правильности формирования и обоснованности сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов | | | | | | |
| 2.1 | Правильность калькулирования затрат по объектам учета | 10.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Рабочие записи, расчеты | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| 2.2 | Проверка правильности распределения и списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов | 13.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Учетная политика, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| 2.3 | Проверка правомерности оценки и своевременности включения произведенных расходов в себестоимость | 13.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомость сводного учета затрат на производство | | Осмотр документов |
| 3 Проверка правильности составления первичной документации по учету затрат продукции в молочном скотоводстве | | | | | | |
| 3.1 | Проверка правильности оформления первичных документов по учету затрат производства продукции молочного скотоводства | 14.02.2017- 15.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Табель учета рабочего времени (ф. №140 -АПК), ведомость учета расхода кормов (ф. №СП - 20), журнал учета надоя молока (ф. №СП - 21), лимитно-заборная ведомость (ф. № 269 - АПК), расчет начисления ОТ работникам животноводства (ф. № 413-АПК), ведомость начисления амортизации (ф. № 48-АПК) | | Документальная проверка |
| **1** | **2** | **3** | **4**  **Продолжение таблицы 4.3** | **5** | **6** | |
| 4 Проверка правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета затрат в молочном скотоводстве | | | | | | |
| 4.1 | Правильность составления корреспонденций по счетам учета затрат (20,21,23,25,26,28,29). | 16.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Машинограммы по счетам 20,21, 23,25, 26,28,29 | | Документальная проверка, пересчет, сверка |
| 4.2 | Проверка правильности и своевременности формирования регистров аналитического учета затрат на производство | 16.02.2017-17.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Регистры аналитического учета | | Документальная проверка, сверка |
| 4.3 | Проверка правильности и своевременности формирования регистров синтетического учета затрат на производство | 17.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Регисты синтетического учета | | Документальная проверка, сверка |
| 5 Проверка обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции, в то числе: | | | | | | |
| 5.1 | Заработная плата с отчислениями на социальные нужды | 20.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М.. | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК), журнал учета надоя молока (ф. №СП - 21), Табель учета рабочего времени (ф. №140 - АПК) | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| 5.2 | Корма | 20.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Ведомость учета расхода кормов (ф. №СП - 20), лимитно-заборная ведомость (ф. №269 - АПК), Журнал учета расхода кормов (ф. № 303-АПК) | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| **1** | **2** | **3** | **4**  **Продолжение таблицы 4.3** | **5** | | **6** |
| 5.3 | Амортизация и ремонт основных средств | 21.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48-АПК), ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф. № 50-АПК) | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| 6 Проверка правильности исчисления себестоимости продукции | | | | | | |
| 6.1 | Проверка правильного и своевременного оприходования продукции молочного скотоводства, в том числе: молоко, приплод, навоз | 22.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Журнал учета надоя молока (ф. №СП - 21), Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23), Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39), Производственный отчет по животноводству (ф. №18а) | | Документальная проверка, арифметическая проверка |
| 6.2 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | 22.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Расчет себестоимости 1 ц, молока, 1 головы приплода | | Пересчет, сверка |
| 6.3 | Проверка правильности корреспонденции счетов по выходу продукции молочного скотоводства и исчислению себестоимости | 22.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Производственный отчет по животноводству (ф. №18а), Главная книга, карточка счета 20 «Основное производство», 43 «Готтовая продукция» | | Пересчет, сверка |
| 7 Оформление результатов проверки | | | | | | |
| 7.1 | Оформление результатов проверки | 23.02.2017-24.02.2017 | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | Рабочая документация контролера | |  |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Программа контроля также выступает в роли средства обслуживания рабочего места и средства повышения качества работы каждого из членов контрольной группы. Программу контроля, раскрывающую позиции плана, следует рассматривать как производственное задание, а ее нарушение , соответственно, как нарушение трудовой и производственной дисциплины.

**4.3 Методика проведения контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

Методика контроля – совокупность специальных приемов, то есть конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности хозяйственных операций.

Методика контроля представляет собой комплексное изучение достоверности, эффективности, законности и целесообразности хозяйственных операций на основе использования информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля.

ООО «Русский Пычас» не имеет отдельной системы внутреннего контроля, и организация подлежит обязательному аудиту, но не проводит его ввиду отсутствия денежных средств. Методика проведения внутреннего контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства на предприятии не разработана.

Для проведения контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас» разработана следующая методика:

- провести предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон внутреннего контроля процесса производства и затрат;

- проверить правильность оформления первичных документов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- проверить правильности включения в себестоимость продукции молочного скотоводства всех видов затрат, в том числе затраты на корма, затраты на заработную плату и отчисления на социальные нужды, затраты на обслуживание основных средств;

- провести проверку правильного и своевременного оприходования продукции молочного скотоводства (молоко, приплод, навоз), а также исчисления ее себестоимости;

- провести проверку правильности синтетического и аналитического учета затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- проверить правильность корреспонденции счетов по учету затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства.

На этапе планирования контроля был проведен предварительный опрос с целью оценки внутреннего контроля процесса производства продукции молочного скотоводства и учета затрат. По данному тесту (таблица 3.1) можно сделать вывод, что внутренний контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства имеет средний уровень.

В ходе проведения проверки правильности отнесения затрат на себестоимость продукции молочного скотоводства были рассмотрены фактические бухгалтерские записи по операциям, которые отражают затраты молочного скотоводства и формируют себестоимость продукции, то есть проверено правомерно ли включаются затраты в себестоимость продукции молочного скотоводства.

В ходе проверки оформления первичных документов по учету затрат, в соответствующих документах по учету затрат труда было выявлено, что в расчете начисления оплаты труда работникам животноводства заполняются не все реквизиты, не всегда указывается должность работников. В документах отсутствуют подписи ответственных лиц: главного зоотехника, бухгалтера, что является серьезным нарушением. При проверке оформления первичных документов по учету материальных затрат молочного скотоводства установлено, что в данных документах отсутствуют порядковые номера, не заполнены отдельные реквизиты. Перемещение ценностей внутри хозяйства оформляется накладными внутрихозяйственного назначения. При этом было выявлено, что имеются непронумерованные накладные внутрихозяйственного назначения. По данным проверки на данном этапе был составлен соответствующий рабочий документ, представленный в таблице 4.4.

**Таблица 4.4 - Рабочий документ «Проверка оформления первичных документов по учету затрат животноводства» в ООО «Русский Пычас» за 2016 г.**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ООО «Русский Пычас» |
| Период контроля | с 08.02.2017 по 24.02.2017 |
| Руководитель контрольной группы | Алексеева В.Р. |
| Состав контрольной группы | Кулеева Л.А., Калинина З.М. |
| **Документ** | **Нарушение** |
| **1** | **2** |
| Табель учета рабочего времени (ф. № 140 - АПК) | Заполнены не все реквизиты, не указана должность работника |
| Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП - 20) | Не заполнены отдельные реквизиты, отсутствие подписи бухгалтера |
| Журнал учета надоя молока (ф. № СП - 21) | Отсутствуют подписи главного зоотехника |
| Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269 - АПК) | Отсутствует порядковые номера |
| Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК) | Не указывается должность работника |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Далее проводилась проверка правильности включения в себестоимость продукции молочного скотоводства соответствующих затрат. При проверке правильности начисления оплаты труда были следующие документы: Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК), журнал учета надоя молока (ф. № СП - 21), Табель учета рабочего времени (ф. № 140 - АПК), Производственный отчет по животноводству (ф. № 18а).

Расчет начисления оплаты труда доярке Мурашовой С.В. В апереле 2016 года Мурашова С.В надоила 12891 кг молока, стоимость 1 кг молока от коров составляет 0,43 руб. Качество (жирность) молока – 5%, классность – 14,8%.

12891\*0,43=5543,13 руб. - начислено за надоенное молоко от коров;

5543,13\*14,8%=820,38 руб. - начислено за классность;

(5543,13+820,38)\*5%=318,18 руб. - начислено за качество молока;

5543,13+820,38+318,18=6699,51 руб. - должно быть начислено.

На основании фактических данных и проведенных расчетов составлен соответствующий рабочий документ, представленный в таблице 4.5.

**Таблица 4.5 - Рабочий документ «Проверка правильности начисления заработной платы» в ООО «Русский Пычас» за 2016 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | ООО «Русский Пычас» | | |
| Период контроля | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | | |
| Руководитель контрольной группы | | Алексеева В.Р. | | |
| Состав контрольной группы | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | | |
| **Ф.И.О. сотрудника** | **Фактически начислено, руб.** | | **Сумма к начислению по данным проверки, руб.** | **Отклонения, руб.** |
| **1** | **2** | | **3** | **4** |
| Мурашова С.В. | 6699,51 | | 6699,51 | **-** |
| Отчисления на социальные нужды | 2009,85 | | 2009,85 | - |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Таким образом, после выборочной проверки начисления оплаты труда и отчислений на социальные нарушений выявлено не было.

По статье затрат «Корма» в ООО «Русский Пычас» учитывают расход кормов. Корма списывают на основании Ведомости учета расхода кормов (ф. № СП - 20). В течение года корма, перешедшие с прошлого года, списываются по фактической себестоимости. Корма, произведенные в текущем году, - по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической стоимости, покупные - по ценам приобретения, включая расходы по доставке. Рабочий документ по проверки правильности учета расхода кормов на основное стадо крупного рогатого скота молочного направления представлен в следующей таблице.

**Таблица 4.6 - Рабочий документ «Сверка данных Ведомости учета расхода кормов с данными Производственного отчета по животноводству» в ООО «Русский Пычас» за сентябрь 2016 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | ООО «Русский Пычас» | | |
| Период контроля | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | | |
| Руководитель контрольной группы | | Алексеева В.Р. | | |
| Состав контрольной группы | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | | |
| **Показатель** | **По данным Ведомости учета расхода кормов, ц** | | **По данным Производственного отчета по животноводству, ц** | **Отклонение** |
| **1** | **2** | | **3** | **4** |
| Расход кормов на основное стадо КРС молочного направления | 154789,50 | | 154789,50 | **-** |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Данные учета расхода кормов, указанные в Ведомости учета расхода кормов соответствуют данным Производственного отчета по животноводству и в сентябре 2016 года составляют 154789,50 руб.

По статье затрат «Амортизация и ремонт основных средств» в молочном скотоводстве учитываются затраты по обслуживанию коровников, загонов, доильных аппаратов. Учет амортизационных отчислений в ООО «Русский Пычас» Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48-АПК). Амортизация начисляется линейным способом. Для проверки правильности начисления амортизации был проведен расчет и сверка полученных данных с данными Ведомости начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам за июль 2016 года. При проверке правильности начисления амортизации нарушений выявлено не было.

Следующим этапом проверки явилась проверка правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В Учетной политике ООО «Русский Пычас» записано, что данные расходы распределяются пропорционально затратам на основное производство за исключением стоимости побочной продукции. Было проверено соответствие данных карточек счетов 20, 25, 26, а также Ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (ф. №606 -АПК).

**Таблица 4.7 - Рабочий документ «Проверка правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов» в ООО «Русский Пычас» за 2016 г.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | | | ООО «Русский Пычас» | | | | | |
| Период контроля | | | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | | | | | |
| Руководитель контрольной группы | | | | Алексеева В.Р. | | | | | |
| Состав контрольной группы | | | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | | | | | |
| **В дебет счета** | **Объект учета** | **База распределения,** | | **База распределения,** | | **С кредита счетов, по данным организации** | | **С кредита счетов, по расчетным данным** | |
| **тыс. руб.** | **%** | **тыс. руб.** | **%** | **25.2** | **26** | **25.2** | **26** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** | **9** | **10** |
| 20. 2 «Животноводство» | Основное стадо КРС | 29020 | 44,74 | 28640 | 43,93 | 729,26 | 568,20 | 716,06 | 557,91 |
| Молодняк КРС текущего года | 14070 | 21,89 | 16780 | 25,76 | 356,81 | 278,00 | 419,89 | 327,15 |
| Молодняк КРС прошлого года | 21780 | 33,37 | 19760 | 30,31 | 543,93 | 423,80 | 494,05 | 384,94 |
| Итого | 64870 | 100 | 65180 | 100 | 1630 | 1270 | 1630 | 1270 |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

В ходе проверки выявлено несоответствие указанной в Учетной политике методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов с фактическими данными. В ООО «Русский Пычас» не исключается стоимость побочной продукции из суммы затрат на основное производство. Это приводит к искусственному завышению себестоимости продукции и, соответственно, неправильному распределению общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

При проверке правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства было выявлено, что применяемый в ООО «Русский Пычас» метод исчисления себестоимости соответствует методу, указанному в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, то есть сумма затрат, которая приходится на сопряженную продукцию, распределяется в соответствии с расходом обменной энергии кормов, а именно 90% на молоко и 10% на приплод. При этом исключается из затрат на содержание основного стада побочная продукция. Полученные данные по молоку и приплоду делятся на количество центнеров и количество голов полученного приплода соответственно. В итоге получается фактическая себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода.

Стоит отметить, что при данном методе калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства сильно завышается стоимость приплода, что влияет на финансовый результат деятельности предприятия. Поэтому ООО «Русский Пычас» стоит пересмотреть метод исчисления себестоимости и найти тот, который бы более реально отражал себестоимость продукции.

При проверке правильности и своевременности оприходования продукции молочного скотоводства была проведена проверка Журнала учета надоя молока (ф. №СП - 21), Ведомости учета движения молока (ф. № СП-23), Акта на оприходование приплода животных (форма № СП-39), Производственного отчета по животноводству (ф. №18а). В Журнале учета надоя молока отсутствуют сведения о жирности молока, некоторые подписи доярок за надоенное молоко в отчете за каждый день, а также подписи ответственных лиц. Данные Журнала учета надоя молока и Ведомости учета движения молока совпадают. В акте оприходовании приплода нарушений выявлено не было. Данные Журнала учета надоя молока, Ведомости учета движения молока, Акта на оприходование приплода животных полностью совпадают с записями Производственного отчета по животноводству.

Следующим этапом проверки была проверка правильности корреспонденции счетов по учет затрат на производство и выход продукции молочного скотоводства. Соответствующий рабочий документ представлен в следующей таблице.

**Таблица 4.8 – Рабочий документ «Проверка правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства и выходу продукции» в ООО «Русский Пычас» за март 2016 г.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | | ООО «Русский Пычас» | | | | | |
| Период контроля | | | с 08.02.2017 по 24.02.2017 | | | | | |
| Руководитель контрольной группы | | | Алексеева В.Р. | | | | | |
| Состав контрольной группы | | | Кулеева Л.А., Калинина З.М. | | | | | |
| **№ п/п** | **Наименование проведенной операции** | **Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи** | | **Сумма**  **(руб.)** | **Корреспонденция счетов** | | **Корректирующие проводки** | |
| **Дебет** | **Кредит** | **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** |
| 1 | Отражена стоимость израсходованных кормов | Накладная внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК), лимитно-заборная ведомость (форма №269-АПК), | | 1128740 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.7 | - | - |
| 2 | Отражена стоимость израсходованных медикаментов и биопрепаратов | Акт на списание товарно-материальных ценностей, лимитно-заборная карта форма №117 | | 25411 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.2 | - | - |
| 3 | Отражается стоимость услуг МТП | Ведомости учета затрат, работ и услуг МТП | | 72870 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 23.3 | - | - |
| 4 | Отражена стоимость израсходованной спецодежды | Акт на списание спецодежды форма 209-АПК | | 3415 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | 10.11 | - | - |
| **1** | **2** | **3** | | **4** | **5**  **Продолжение таблицы 4.8** | **6** | **7** | **8** |
| 5 | Отражена сумма оприходованной побочной продукции (навоз) | Бухгалтерская справка (форма №88-АПК), Накладная внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК) | | 4028 | 43.02 | 20. 2 «Основное стадо молочного скота» | 10.02 | 20. 2 |
| 6 | Оприходован приплод | Акт на оприходование приплода | | 78705 | 11.01 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | - | - |
| 7 | Отражена стоимость оприходованной готовой продукции (молоко) | Ведомость движения молока формы СП-23, Журнал учета надоя молока форма СП-21 | | 3308813 | 43.02 | 20.2 «Основное стадо молочного скота» | - | - |
| 8 | Начислена амортизация по основным средствам отрасли скотоводства | Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48-АПК) | | 340417 | 20. 2 «Основное стадо молочного скота» | 02 | - | - |
| 9 | Начислена заработная плата работникам животноводства | Табель учета рабочего времени форма №140-АПК, Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства форма №135-АПК, Журнал учета надоя молока № СП-21, Акт на оприходование приплода животных форма № СП-39, Расчет определения прироста живой массы № СП-44 | | 387415 | 20. 2 «Основное стадо молочного скота» | 70 | - | - |
| 10 | Начислены взносы по социальному страхованию и обеспечению | Расчетно-платежная ведомость | | 119479 | 20.2 «Основное стадо молочного скота | 69 | - | - |

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

В ходе проверки была выявлена некорректная корреспонденция счетов по оприходованию побочной продукции молочного скотоводства (оприходование навоза). Организации следует относить данный вид продукции на счет 10 «Материалы» и соответствующий субсчет (субсчет 2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»). Поэтому необходимо исправить данную ошибку и сторнировать проводку Д43.02 К20.02 и принять к учету побочную продукцию корреспонденцией Д10.02 К20.02

Таким образом, по разработанной методике была осуществлена проверка затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас». Было проверено оформление первичных документов, правильность включения в себестоимость продукции молочного скотоводства видов затрат по статьям, своевременность и правильность оприходования продукции, правильность исчисления себестоимости, а также правильность корреспонденций счетов по учету затрат и выходу готовой продукции молочного скотоводства.

**4.4 Оформление и оценка результатов контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас»**

Таким образом, по результатам проведенной проверки затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Русский Пычас», можно сделать вывод о том, что в ООО «Русский Пычас» внутренний контроль учета затрат на производство продукции молочного скотоводства имеет средний уровень. При этом отдельной службы внутреннего контроля данного участка производства нет. Практически все функции службы внутреннего контроля выполняет главный зоотехник. Правильность заполнения соответствующих первичных документов по учету затрат осуществляется работниками бухгалтерии экономического субъекта. Но, стоит отметить, что в ООО «Русский Пычас» не осуществляется периодический пересмотр нормативных затрат и не проводится предварительная нумерация журналов учета надоя молока, лимитно-заборных карт, товарно-транспортных накладных, табелей, учетных листов, что негативно сказывается на контроле за соответствующими затратами производства.

По итогам первичной оценки, надежность всей системы внутрихозяйственного контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства ООО «Русский Пычас» млжно оценить как «среднюю».

Стоит отметить, что были выявлены недостатки в распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов. А именно, в Учетной политике организации прописан порядок распределения данных расходов, который подразумевает их распределение пропорционально сумме затрат на основное производство животноводства за исключением стоимости побочной продукции. Однако, на практике стоимость побочной продукции не исключается. Кроме того, хотя в ООО «Русский Пычас» применяется методика исчисления себестоимости продукции, указанная в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве», но она является недостаточно эффективной, что приводит к завышению стоимости приплода.

По итогам проверки была составлена письменная информация руководителю экономического субъекта по результатам проведения контроля.

Письменная информация контролера руководству экономического субъекта по результатам проведения контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства от 24.02.2017

Проверяемая организация ООО «Русский Пычас»

**Общая информация**

Проверка имела следующие особенности: контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Бухгалтерский учет в проверяемой организации ведется бухгалтерией в составе трех человек, возглавляемой главным бухгалтером.

При проверке были рассмотрены следующие вопросы:

1. Правильность оформления первичных документов по учету затрат животноводства;

2. Проверка правильности включения в себестоимость продукции животноводства видов затрат;

3. Проверка правильного и своевременного оприходования продукции молочного скотоводства;

4. Проверка правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства;

5. Проверка правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство и выход продукции молочного скотоводства.

В результате проверки было выявлено следующее:

1. Внутренний контроль имеет средний уровень эффективности;

2. В процессе контроля нами не были обнаружены факты приписок к объему продукции;

3. При проверке оформления первичных документов было установлено, что в документах отсутствуют некоторые порядковые номера, не заполнены отдельные реквизиты, отсутствуют подписи бухгалтера;

4. При проверке правильности включения в себестоимость продукции животноводства всех видов затрат было выявлено:

- в ходе выборочной проверки начисления оплаты труда и отчислений на социальные нужды было выявлено, что заработная плата работникам молочного скотоводства начислена правильно;

- данные учета расхода кормов, указанные в Ведомости учета расхода кормов соответствуют данным Производственного отчета по животноводству;

- при проверке правильности начисления амортизации нарушений выявлено не было;

5. При проверке правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат было выявлено несоответствие указанной в Учетной политике методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов с фактическими данными. А именно не исключается стоимость побочной продукции из суммы затрат на основное производство;

6. При проверке правильности и своевременности оприходования продукции молочного скотоводства было выявлено, что данные Журнала учета надоя молока, Ведомости учета движения молока, Акта на оприходование приплода животных полностью совпадают с записями Производственного отчета по животноводству;

7. При проверке правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства было выявлено, что применяемый в ООО «Русский Пычас» метод исчисления себестоимости соответствует методу, указанному в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве;

8. В ходе проверки правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство и выход продукции молочного скотоводства был выявлен факт некорректного принятия к учету побочной продукции молочного скотоводства.

**Выводы и рекомендации**

В результате проведенной проверки нарушения действующего законодательства о бухгалтерском учете, которые следует признать несущественными. Рекомендуется устранить нарушения и скорректировать неверные проводки.

Рекомендации:

1. Заполнять все реквизиты учетных документов;

2. При исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства применять методику, которая бы более реально оценивала себестоимость сопряженной продукции молочного скотоводства;

3. При распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов придерживаться методики, указанной в Учетной политике организации;

4. Соблюдать график документооборота

5. Проводить обязательный аудит, которому, согласно законодательству РФ, подлежит предприятие.

Руководитель контрольной группы (дата) (подпись)

Контролер (дата) (подпись)

Контролер (дата) (подпись)

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Целью выпускной квалификационной работы было изучить состояние разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства, определить пути его совершенствования и эффективность их использования в ООО «Русский Пычас». Для достижения поставленной цели в выпускной квалификационной работе выполнены следующие задачи:

- обоснованы теоретические основы учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- дана оценка состоянию экономики изучаемой организации, а так же состоянию ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- определены предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства;

- на основе проведенного исследования сделаны обоснованные выводы.

Объектом исследования было выбрано ООО «Русский Пычас», основным видом деятельности которого является производство и реализация продукции животноводства. Спе­циализируется ООО «Русский Пычас» на молочном скотоводстве.

Анализируя показатели деятельности и эффективность использования капитала, можно сделать вывод, что до 2016 года выручка росла из года в год, благодаря увеличению, как цены, так и количества про­даваемой продукции, а в 2016 году произошло ее снижение на 25% ввиду сокращения количества продукции. Повышение цен на услуги, материалы и сырье для производства сельскохозяйственной продукции повлекло увеличение се­бе­стоимости. Рентабельность деятельности предприятия в 2016 году вернулась на уровень 2012 года и составила 3,63%. Оценка эффек­тивности деятельности предприятия остается положительной.Анализируя показатели эффективности использования капитала, можно ска­зать, что в связи с увеличением капитала и снижением чистой прибыли все показатели снизились, что говорит о неэффективном использовании имеющихся активов организации.

Анализ коэффициентов ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости показал, что в организации неустойчивое финансовое положение. Коэффициент текущей ликвидности выше нормативного ограничения в 2016 году составил 2,71, что отражает платежеспособность предприятия, но коэффициенты абсолютной и быстрой ликвидности имеют недостаточно высокое зна­чение и свидетельствуют о плохой мгновенной и средне­срочной платежеспособности соответственно (коэффициент абсолютной ликвидности в 20 раз ниже нормы). Собственных оборотных средств также остается недостаточно (в 2016 году недостаток составил 24571 тыс. руб.) для нормального функционирования производства. Коэффициент автономии и коэффициент финансовой зависимости хотя и говорят о хорошем финансовом положении предприятия, но являются завышенными, так как собственный капитал общества увеличился благодаря переоценке внеоборотных активов, что не может сильно повлиять на финансовое положение предприятия.

Анализируя движение денежных потоков можно сделать вывод о том, что поступление и расходование денежных средств в 2016 году по сравнению с 2012 годом незначительно увеличилось. Более 90% денежных средств находится в текущей деятельности.

В ООО «Русский Пычас» используется попроцессный метод учета затрат на производство продукции молочного скотоводства. Данный способ дает возможность определения себестоимости продукции, которая приходится на одну или несколько технологических стадий. Стоит также отметить, что на предприятии применяется традиционная система учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Затраты на производство и выход продукции молочного скотоводства в организации учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». Основным регистром по учету затрат на производство и выхода продукции является лицевой счет (производственный отчет) подразделения формы № 83-АПК.

Для организации аналитического учета затрат на предприятии выделяют такие объекты учета затрат, как основное стадо молочного скота и животные на выращивании и откорме.

В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости служат: по основному стаду - молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота - прирост живой массы и общая живая масса скота.

Себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, исключая затраты на побочную продукцию. Оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов, то есть на молоко - 90%, на приплод - 10%.

Себестоимость 1 ц прироста молодняка всех возрастов и взрослых животных, поставленных на откорм, рассчитывают делением затрат на их содержание на количество центнеров прироста живой массы.

После того, как исчисляется фактическая себестоимость продукции молочного скотоводства, происходит закрытие счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». По дебету аналитического счета 20.2 «Основное стадо молочного скота» собраны все фактические затраты, а по кредиту - стоимость полученной продукции в плановой оценке.При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов выводят калькуляционную разницу и распределяют соответственно направлениям использования продукции. Отклонения в себестоимости приплода относят на счет 11, по молоку распределяют по направлениям использования продукции, то есть:

- на выпойку телят (Дебет 20.2 «Животные на выращивании и откорме»);

- на продажу (Дебет 43.2 «Продукция животноводства»).

После списания отклонений аналитический счет 20.2 «Основное стадо молочного скота» закрывается.

В качестве предложений по совершенствованию учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства мы предлагаем:

- для учета труда и его оплаты использовать «Индивидуальный лист труда и выполненных работ» (приложение ­­­­Л);

- ввести полную автоматизацию учет на программы «1С: Бухгалтерия 8»;

- применять коэффициентный метод при исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства.

Далее нами был рассмотрен контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства, целью которого была проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, так как именно от этого зависит конечный финансовый результат от реализации готовой продукции.

Все функции внутреннего контроля в организации осуществляются работниками организации (в большей степени работниками бухгалтерии).

В то же время, в соответствии со статьей 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ [3] ООО «Русский Пычас» подлежит обязательному аудиту по сумме активов бухгалтерского баланса, но он не проводится на предприятии ввиду недостатка денежных средств.

Перед началом проведения проверки и составлением плана и программы контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства было проведено тестирование состояния системы внутреннего контроля.

В результате проверки было выявлено следующее:

1. Внутренний контроль имеет средний уровень эффективности;

2. В процессе контроля нами не были обнаружены факты приписок к объему продукции;

3. При проверке оформления первичных документов было установлено, что в документах отсутствуют некоторые порядковые номера, не заполнены отдельные реквизиты, отсутствуют подписи бухгалтера;

4. При проверке правильности включения в себестоимость продукции животноводства всех видов затрат было выявлено:

- в ходе выборочной проверки начисления оплаты труда и отчислений на социальные нужды было выявлено, что заработная плата работникам молочного скотоводства начислена правильно;

- данные учета расхода кормов, указанные в Ведомости учета расхода кормов соответствуют данным Производственного отчета по животноводству;

- при проверке правильности начисления амортизации нарушений выявлено не было;

5. При проверке правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат было выявлено несоответствие указанной в Учетной политике методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов с фактическими данными. А именно не исключается стоимость побочной продукции из суммы затрат на основное производство;

6. При проверке правильности и своевременности оприходования продукции молочного скотоводства было выявлено, что данные Журнала учета надоя молока, Ведомости учета движения молока, Акта на оприходование приплода животных полностью совпадают с записями Производственного отчета по животноводству;

7. При проверке правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства было выявлено, что применяемый в ООО «Русский Пычас» метод исчисления себестоимости соответствует методу, указанному в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве;

8. В ходе проверки правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство и выход продукции молочного скотоводства был выявлен факт некорректного принятия к учету побочной продукции молочного скотоводства.

В результате проведенной проверки нарушения действующего законодательства о бухгалтерском учете, которые следует признать несущественными. Рекомендуется скорректировать неверные проводки и устранить нарушения.

Были вынесены следующие рекомендации:

1. Заполнять все реквизиты учетных документов;

2. При исчислении себестоимости продукции молочного скотоводства применять методику, которая бы более реально оценивала себестоимость сопряженной продукции молочного скотоводства;

3. При распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов придерживаться методики, указанной в Учетной политике организации;

4. Соблюдать график документооборота;

5. Проводить обязательный аудит, которому, согласно законодательству РФ, подлежит предприятие.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016).

2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014).

3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от от 01.05.2017).

4. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 14.01.1998 г.) (в ред. ФЗ от 03.07.2016 г.).

5. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ (ред. от 28.12.2016).

6. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, утверждены Минсельхозом РФ от 2007 г.

7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждены приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792.

8. Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях, утверждены приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654.

9. Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утверждены приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654.

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49 (в ред. приказа Минфина РФ от 08.11. 2010 г.).

11. ПБУ 1/2008: Учетная политика организации: Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства Финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

12. ПБУ 9/99: Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

13. ПБУ 10/99: Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

14. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 24.12.2010 г.).

15. Азиева З.И., Гарсанянц С.П.. [Формирование затрат и калькулирование себестоимости продукции животноводства в системе управленческого учета](http://elibrary.ru/item.asp?id=27176823) / З.И. Азиева, С.П. Гарсанянц // [Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1673814). - 2016. - [№ 121](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1673814&selid=27176823). - С. 2055-2068.

16. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в трансформационной экономике скотоводства/ Р.А. Алборов, Т.А. Ильина; ИжГСХА – Ижевск: ИжГСХА, 2003. – 194с.

17. Балановская А.В., Анисимова О.Ю. Проблемы совершенствования организации производства и управления промышленными предприятиями / А.В. Балановская, О.Ю. Анисимова // Межвузовский сборник научных трудов. - 2016. - № 1. - С. 64-67.

18. Белый И.Н. Калькулирование себестоимости продукции в сельском хозяйстве: Учебное пособие. - М.: Высшая школа, 2014. - 176с.

19. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. – 4-е изд., пераб. и доп. – М: Финансы и статистика, 2005. – 392 с.

20. Васютина Ю.Н. [Интерпретация категорий «издержки», «затраты» и «расходы» как ключевых экономических понятий](http://elibrary.ru/item.asp?id=20586232). / Ю.Н. Васютина //[Проблемы современной экономики (Новосибирск)](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1182085). - 2010. - [№ 1-3](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1182085&selid=20586232).- С. 13-17.

21. Гаврилов Н.П., Санин К.В. [Классификация затрат в управленческом учете](http://elibrary.ru/item.asp?id=11670212) / Н.П. Гаврилов, К.В. Санин // [Научно-технический вестник информационных технологий, механики и оптики](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=529773). - 2007. - [№ 36](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=529773&selid=11670212). - С. 326-328.

22. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учебник / И.Е. Глушков. - М.: КНОРУС, 2009. - 625 с.

23. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. . [Управление затратами и калькулирование продукции в молочном скотоводстве](http://elibrary.ru/item.asp?id=21745855) / В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева // [Вестник АПК Ставрополья](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1280251). - 2014.-  [№ 2 (14)](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1280251&selid=21745855). - С. 216-221.

24. Ерохина О.С., Федорович Т.В. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами / О.С. Ерохина, Т.В. Федорович // Проблемы учета и финансов. - 2012. - № 2(6) – С. 37-42.

25. Зоткина Е.В. [Научные подходы к трактовке понятий «затраты»](http://elibrary.ru/item.asp?id=22931088), издержки», «расходы» / Е.В. Зоткина// [Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1366934). - 2013. - [№ 3.](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1366934&selid=22931088) - С. 189-191.

26. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Иващкевич. - М.: Магистр, Изд-во Инфра-М, 2011. – 576 с.

27. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях / В.Э. Керимов. – М.: Издат. Дом «Дашков и К», 2001. – 348 с.

28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М: «ИНФРА-М», 2002. – 640 с.

29. Кондраков Н.П. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие / Н.П. Кондраков, Л.П. Краснова.- М.: ФБК - ПРЕСС, 2007.

30. Котляров С.А. Управление затратами / С.А. Котляров. – СПб: Питер, 2001. – 160с.

31. Мещеряков С. А. Контроль и ревизия: учебное пособие / С.А. Мещеряков – Санкт – Петербург, «Санкт – Петербургская государственная лесотехническая академия», 2008. – 79 с.

32. Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учет: учебник / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – 2 изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2014.

33. Овсийчук В.Я. Формирование системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных организациях: монография / В.Я. Овсийчук.- М.: Дашков и К, 2006.

34. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин. - 3-е изд., перераб. и доп. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 88 с.

35. Прохорова К.С. Управленческий учет в сельском хозяйстве / К.С. Прохорова, А.А. Навасардян // Проблемы экономики и менеджмента. - 2014. - №2. - С.80-83.

36. Румянцев А.В. Финансовый контроль: Курс лекций / А.В. Румянцев. – М.: «Дело и сервис», 2003.

37. Рябова М.А. Контроль и ревизия: учебно – практическое пособие / М.А. Рябова. – Ульяновск: УлГТУ, 2011. – 148с.

38. Селезнев Н.В .Методы исчисления себестоимости продукции молочного скотводства / Н.В. Селезнев, Л.Ф. Муллахметова // [Научные труды студентов Ижевской ГСХА](https://elibrary.ru/item.asp?id=25570798). Сборник статей ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА. Ижевск.- 2015. - С. 203-206.

39. Скляренко В.К. Экономика предприятия / В.К. Скляренко, В.М. Прудников. – М.: ИН- ФРА-М, 2009. – 528 с.

40. Смирнов Р. С. Понятие, структура, состав, динамика и значение себестоимости продукции как экономической категории / Р.С. Смирнов, М.С. Егорова // Молодой ученый. - 2015. - №11.4. - С. 201-204.

41. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов / Я.В Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 638с.

42. Стоун Д. Управленческий учет: как его использовать / Д. Стоун. – ЮНИТИ, 2014.

43. Суронцев В.Н., Забегалова Е.Л., Лаптева Д.Г. Один из аспектов повышения привлекательности мясного скотоводства / В.Н. Суронцев, Е.Л. Забегалова, Д.Г. Лаптева // Сельскохозяйственные вести. - 2008. - №1.- С.48-51.

44. Таймазова Э.А. Автоматизация бухгалтерского учета как инструмент совершенствования организации бухгалтерского учета на предприятии / Э.А. Таймазова // Ученые записки крымского инженерно-педагогического университета. – 2015. - №1(49). – С. 71-75.

45. Хоружий Л.И. Калькуляция себестоимости продукции в аграрной сфере / Л.И.Хоружий //Аудиторские ведомости. – 2014. - №5- СПС «Консультант Плюс»

46. Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. - М.: КноРус, 2008. - 362 с.

47. Шляпникова Е.А. Учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах: учебное пособие / Е.А.Шляпникова. – М.: Издательство ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012. – 107 с.

48. Штейман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейман, П.И. Гайдуцкий.-М.: Агропромиздат, 1999.

49. Экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности / Под общей ред. проф. М.В. Мельник. -М.: Экономистъ, 2014.