МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой, д.э.н., профессор

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

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

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства (на примере ООО «Первый май» Малопургинского 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 Г.Я. Остаев

Рецензент

к.э.н., доцент Е.В. Некрасова

Ижевск 2017 г.

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Утверждаю:

зав. кафедрой д. э. н., профессор

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Р. А. Алборов

«\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_ г.

ЗАДАНИЕ

на подготовку выпускной квалификационной работы

студенту Николаевой Евгении Андреевне

1.Тема работы: «Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства» (на примере ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики)

Утверждена приказом по академии от 02.12.2016 г. № 2197-с

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 30.05.2017 г.

3.Исходные данные к работе: первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2014-2016 гг.

4.Содержание выпускной квалификационной работы (печень подлежащих разработке вопросов):

Введение

1. Теоретические основы учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства
2. Организационно-экономическая и правовая характеристика ООО «Первый май»
3. Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»
4. Контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

Выводы и предложения

5.Перечень иллюстрированного материала (с указанием таблиц, схем, моделей):

Выпускная квалификационная работа содержит 29 таблиц, 5 рисунков, 7 приложений

6.Дата выдачи задания 15 декабря 2015 г.

7.Календарный график выполнения выпускной квалификационной работы на весь период проектирования:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование вида работы, главы, раздела | Срок выполнения | | Отметка руководителя, консультанта о выполнении задания |
| План | Факт |
| 1 | Введение | 28.10.2016 | 28.10.2016 |  |
| 2 | Теоретические основы учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства | 28.10.2016 | 28.10.2016 |  |
| 3 | Организационно-экономическая и правовая характеристика ООО «Первый май» | 02.02.2017 | 02.02.2017 |  |
| 4 | Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» | 21.04.2017 | 21.04.2017 |  |
| 5 | Контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» | 20.05.2017 | 20.05.2017 |  |
| 6 | Выводы и предложения | 20.05.2017 | 20.05.2017 |  |
| 7 | Приложения | 20.05.2017 | 20.05.2017 |  |

Руководитель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Г.Я. Остаев

Задание принял к исполнению 15 декабря 2016 г.

Студент\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Е.А. Николаева

СОДЕРЖАНИЕ

[ВВЕДЕНИЕ 4](#_Toc484375329)

[1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА 7](#_Toc484375330)

[1.1 Теоретические аспекты учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции 7](#_Toc484375331)

[1.2 Теоретические аспекты контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства 24](#_Toc484375332)

[2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ПЕРВЫЙ МАЙ» 29](#_Toc484375333)

[2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации 29](#_Toc484375334)

[2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность 32](#_Toc484375335)

[2.3 Оценка бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля организации 41](#_Toc484375336)

[3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «ПЕРЫЙ МАЙ» 47](#_Toc484375337)

[3.1 Документальное оформление затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в организации 47](#_Toc484375338)

[3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 51](#_Toc484375339)

[3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в организации 56](#_Toc484375340)

[3.4 Совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в организации 59](#_Toc484375341)

[4 КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «ПЕРВЫЙ МАЙ» 65](#_Toc484375342)

[4.1 Цели и задачи контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 65](#_Toc484375343)

[4.2 Планирование внутреннего контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 66](#_Toc484375344)

[4.3 Организация и методика контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 72](#_Toc484375345)

[4.4 Обобщение и оформление результатов контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 81](#_Toc484375346)

[ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ 84](#_Toc484375348)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 88](#_Toc484375349)

[ПРИЛОЖЕНИЯ 93](#_Toc484375350)

# ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования состоит в том, что учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства является важным участком бухгалтерского учета и контроля, так как для сельскохозяйственного производства характерны высокий уровень материальных затрат, затрат на оплату труда. В свою очередь молочное скотоводство является одной из ведущих отраслей агропромышленного комплекса в экономике Российской Федерации и Удмуртской Республики.

Основной целью развития сельскохозяйственного производства является обеспечение продовольственной независимости и безопасности страны путем существенного увеличения объемов производства сельскохозяйственной продукции, повышения ее качества, расширения ассортимента и снижения себестоимости произведенной продукции.

Для достижения данной стратегической цели необходимо осуществление широкого перечня мероприятий и решение задач по модернизации и интенсификации сельскохозяйственного производства, рационализации системы управления по эффективному использованию материальных, биологических, трудовых и финансовых ресурсов в каждой сельскохозяйственной организации посредством комплексной реализации их инвестиционной политики, проектов инновационных технологий, а также текущих, тактических и стратегических планов производства сельскохозяйственной продукции, развития ее импортозамещения, переработки и продажи.

Осуществление указанных мероприятий и решение задач, в свою очередь, требует совершенствования управленческого учета и контроля затрат, выпуска (выхода) продукции для информационного обеспечения управления сельским хозяйством, выработки, принятия и реализации научно обоснованных экономических решений по регулированию хозяйственных процессов, изысканию резервов повышения эффективности сельскохозяйственного производства.

Цель и задачи исследования. Целью исследовательской работы является изучение состояния разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства. Определение направлений совершенствования учета и контроля затрат на производство. В соответствии с поставленной целью определены основные задачи:

* рассмотреть теоретические аспекты учета и контроля затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства;
* дать подробную организационно-экономическую и правовую характеристику организации;
* изучить порядок учета и контроля затрат на производство и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в организации;
* на основе проведенного исследования сделать обоснованные выводы;
* предложить пути совершенствования учета и контроля затрат и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства.

**Объектом исследования** выбрана коммерческая организация, основным видом деятельности которой является разведение крупного рогатого скота черно-пестрой породы, ООО «Первый май» Малопургинскго района Удмуртской Республики.

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

* оценка экономического и финансового состояния ООО «Первый май»;
* рекомендации по совершенствованию учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»;
* рекомендации по совершенствованию контроля затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май».

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются теоретические, организационно-методические и практические проблемы управленческого учета и контроля затрат в системе управления сельскохозяйственным производством.

**Теоретической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых по теории, методологии бухгалтерского учета и контроля, управлению, законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность в РФ. В ходе выполнения работы применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, моделирование, абстрагирование, экономико-статистический.

**Информационной базой** послужили данные первичного, аналитического и синтетического учета, данные учетной политики, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики.

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

* 1. **Теоретические аспекты учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции**

Для успешного решения проблем продовольственной безопасности и независимости нашей страны необходимо отводить особое место в аграрной политике Российской Федерации задачам эффективного развития сельскохозяйственного производства. Сельскохозяйственная деятельность – сложная система, которая требует соответствующей научной организации и полноценного управления.

Основная цель сельскохозяйственного производства заключается в том, чтобы превратить используемые в данном процессе ресурсы (материальные, трудовые, финансовые, биологические) в затраты в цикле формирования затрат и в сельскохозяйственный продукт в цикле выпуска (выхода) продукции.

Основная задача управленческого учета процесса сельскохозяйственного производства заключается в научно обоснованном формировании затрат по конкретным объектам производства (сельскохозяйственным культурам, группам культур, сельскохозяйственным животным, группам животных) и определения себестоимости полученной продукции.

В настоящее время определения понятий «затраты», «расходы» и «издержки» являются предметом научной дискуссии среди экономистов. Зачастую в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако эти категории имеют существенные различия.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [8].

Налоговым кодексом Российской Федерации установлено следующее определение: «…Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком» [1].

Г.Я. Остаев подчеркивает, что: «…Стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжает числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов» [46, с. 24].

Таким образом, расходы - это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасоемкости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в Отчете о прибылях и убытках. Понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать.

Л.С. Васильева и другие авторы приводят такое определение: «…Затраты организации – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющиеся в наличии» [31, c.24]. А.Д. Шеремет, И.М. Волков, С.М. Шапигузов отмечают, что: «…Обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо за услуги» [50,c.33].

М.А. Вахрушина считает, что: «…Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг» [33].

М.З. Пизенгольц отождествляет издержки производства с затратами на производство: «…В самом общем плане издержки на производство являются совокупностью затрат живого и овеществленного (прошлого) труда, выступающие как затраты средств труда и предметов труда» [48, c.22]. Несколько более уточненное определение приводит профессор В.Б. Ивашкевич: «…Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» [39, c.53].

Западные экономисты так же, как и отечественные специалисты, по-разному определяют понятие «издержки производства» и «затраты производства». Например, К. Друри отмечает, что: «…Для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли необходимо различать входящие и истекшие затраты. Входящие затраты – это средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем... Если эти средства (ресурсы) были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших» [37, c.33]. Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер определяют, как и наши соотечественники А.Д. Шеремет, И.М. Волков, С.М. Шапигузов, что: «... Под затратами понимают приобретенные ресурсы и деньги ...» [51, c.20]. Кроме приведенных мнений авторов, в экономической литературе встречаются и совершенно другие точки зрения по определению понятий не только «издержки производства», «затраты производства», но и себестоимости продукции (работ, услуг).

Таблица 1.1 - Определение издержек производства, затрат, себестоимости и расходов в работах отечественных и зарубежных ученых и комментарии к этим определениям

|  |  |
| --- | --- |
| Фамилия и инициалы ученых | Определение понятий «издержек», «затрат», «себестоимости» и «расходов» |
| 1 | 2 |
| 1. Рассказова –Николаева С. А., Щебек С. В., Николаева Е. А. | «…Затраты – это стоимость использованных производственных ресурсов. Расходы – это стоимость всех ресурсов, покинувших компанию, потерявших в стоимости или с которыми компания обязана расстаться» [49, c. 47]. |
| 2. Чеглакова С.Г.  и др. | «…Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели. Величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения их соизмерения» [52, c. 166]. |

Продолжение таблицы 1.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| 3. Волкова О.Н. | «…Затраты – это стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности». «…Соответственно себестоимость – это сумма таких затрат, которые, в соответствии с принятыми в каждом конкретном случае учетными принципами и стандартами составления финансовой отчетности, разрешено отнести на уменьшение финансового результата (то есть вычета из дохода)» [34, c. 86-88]. Данный автор придерживается бухгалтерской трактовки расходов и затрат, считая их синонимами. |
| 4. Воронова Е.Ю. | «…Издержки производства представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажи. Издержки производства за определенный период называются затратами на производство. Издержки, относящиеся к выпущенной продукции выражаются в себестоимости продукции» [35, c. 54]. Автор по существу отождествляет издержки и затраты. |
| 5. Гусева Т.М.,  Шеина Т.Н.,  Нурмухамедова  Х.Ш. | «…Себестоимость продукции – выражение в денежной форме затрат на ее производство и продажу». «…Расходы по обычным видам деятельности – это расходы по изготовлению и продаже продукции, а так же выполнению работ и оказанию услуг» [36, c. 334-335]. Автор отождествляет понятия «себестоимость» и «расходы». |
| 6. Бабаев Ю. А.,  Петров А. М.,  Мельникова Л.А. | «…Целью учета расходов является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции...» [25, c. 285]. Данные авторы не разграничивают расходы организации от ее производственных затрат. |
| 7. Кувшинов  М.С. | «…Под затратами на производство понимается стоимостная оценка ресурсов, используемых при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. Расходами называются обоснованные и признанные затраты. Себестоимость продукции (работ, услуг) – совокупность затрат, непосредственно связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг)» [43, c. 113]. Указанный автор между расходами организации и ее затратами не находит различий. |
| 8. Керимов В.Э. | «…Термин издержки применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и альтернативные (вмененные) издержки». «…Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, а под расходами – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности» [40, c. 42]. |
| 9. Ибрагимов Г.М.,  Акчурина А. М. | «…Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) представляют собой расходы предприятия, выраженные в денежной форме и связанные с использованием в процессе производства сырья и материалов, комплектующих изделий, топлива, энергии, труда, основных фондов, нематериальных активов и других затрат некапитального характера» [38, c. 567]. Данные авторы отождествляют понятия «затраты» и « расходы». |

Продолжение таблицы 1.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| 10. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. | «…Издержки производства представляют собой затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов....». «…Расходы представляют собой часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода....» [44, c. 18]. |
| 11. Расторгуева Р.Н. и др. | «…С экономической точки зрения себестоимость показывает величину затрат, связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг)» [30, c. 273]. В данном определении авторы не поясняют, о каких затратах идет речь. О затратах, которые уже произведены, или будут произведены в будущем. |
| 12. Вахрушина М.А. | «…Затраты, в отличие от расходов, представляющих собой выбытие активов организации, приводящих к уменьшению ее капитала – это цикличное движение средств в результате осуществления операционных бизнес-процессов, трансформация средств из одной формы в другую, не приводящая к уменьшению активов организации» [32, c. 66]. Мы согласны в целом с данной точкой зрения профессора Вахрушиной М. А. Действительно, если рассматривать затраты на производство продукции, то они являются результатом трансформации овеществленного и живого труда (то есть использованных средств производства и необходимого живого труда в затраты в денежных единицах измерения). |
| 13. Баканов М.И., Шеремет А.Д. | «…Под себестоимостью продукции, работ и услуг понимается выражение в денежной форме затрат всех видов ресурсов...». «…Состав затрат, включаемых в себестоимость, определяется государственным стандартом...» [26, c. 271]. С мнением данных авторов следует согласиться в том, что себестоимость продукции – это денежная форма всех затрат на ее производство. Что же касается состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, необходимо отметить, что этот вопрос должны решать организации самостоятельно при выборе учетной политики с целью управленческого учета. |

Таким образом, к терминам «затраты» и «издержки» в отечественной и зарубежной теории и практике управленческого учета относятся неоднозначно.

Обобщая вышесказанное, соотношение понятий «издержки», «затраты», «расходы» можно представить в виде схемы.

Издержки

Затраты

Расходы по обычным видам деятельности

Прочие расходы

Рисунок 1.1 – Соотношение терминов «издержки», «затраты», «расходы»

Соглашаясь с мнением М.А. Вахрушиной, мы считаем, что наиболее общей из рассмотренных категорий являются издержки. Часть издержек трансформируется в затраты (при наличии целевого характера использования ресурсов), не утрачивая при этом своей сущности. Иными словами, затраты являются частным случаем издержек, отсюда и происходит отождествление понятий затраты и издержки. Впоследствии издержки и затраты трансформируются в расходы. Если трансформация издержек произошла через категорию затрат, то логично говорить о расходах по обычным видам деятельности, если же издержки были признаны в качестве расходов, минуя категорию «затраты», – о прочих расходах. Наиболее частным случаем в приведенной терминологии является категория расходов.

Вопросы классификации и группировки затрат подробно разработаны как отечественными, так и зарубежными учеными (П.С. Безруких, В.Ф. Палий, Н.П. Кондраков, П.П. Новиченко, Я.В. Соколов, С.А. Николаева, А.С. Наринский, Н.Д. Врублевский, Т.П. Карпова, И.Н.Богатая, А.Н. Кизилова, Хорнгрен, Р. Энтони, Дж. Рис, К. Друри и др.)

В российской учебной и научной литературе называется до десяти группировочных признаков затрат, однако не все из них нашли практическое применение.

В отечественной практике преобладает калькуляционный подход, то есть используются группировки затрат, необходимые для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Западный же управленческий учет предлагает целевой подход. Родоначальником целевого подхода к классификации затрат является К. Друри.

Таблица 1.2 – Содержание классификации затрат по основным направлениям управленческого учета, разработанная К. Друри

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Направление управленческого учета | Виды затрат |
|  | Для калькулирования | Затраты на продукт и затраты на период (периодические)  Элементы затрат  Статьи калькуляции  Затраты прямые и косвенные  Затраты по традиционным объектам калькулирования (заказ, передел, др.)  Затраты по нетрадиционным объектам калькулирования (операция, бизнес-процесс, «жизненный» цикл) |
|  | Для подготовки информации по оперативным, тактическим и стратегическим управленческим решениям | Релевантные, нерелевантные  Переменные, постоянные, смешанные  Средние и общие  Затраты прошлых периодов  Альтернативные (вмененные) затраты  Приростные (инкрементальные), маржинальные |
|  | Для контроля | Контролируемые, неконтролируемые  Затраты по центрам ответственности  Затраты по местам возникновения |

В своей монографии Р.А. Алборов представил одну из наиболее оптимальных и объективных классификаций затрат в сельском хозяйстве. Классификация, приведенная в таблице 1.3, отвечает современным требованиям, задачам и функциям управленческого учета, планирования, контроля, анализа затрат и исчисления себестоимости продукции.

Таблица 1.3 – Классификация затрат в управленческом учете сельскохозяйственного производства, предложенная Р.А. Алборовым

| № п/п | Признак классификации | Группы затрат |
| --- | --- | --- |
| 1 | По экономическому содержанию | Затраты на потребление средств труда  Затраты на потребление предметов труда  Затраты на оплату живого труда |
| 2 | По отношению к производственному (технологическому) процессу | Основные – технологические  Организационно-управленческие |
| 3 | По отношению к объему производства | Переменные  Условно-переменные  Смешанные  Постоянные |
| 4 | По месту возникновения, видам продукции, работ, услуг | Хозрасчетные (центра ответственности)  Отраслевые (отрасли)  Хозяйственные (организации)  Единицы продукции, работ, услуг |
| 5 | По составу и степени однородности (по статьям) затрат | Простые статьи затрат  Комплексные статьи затрат |
| 6 | По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и калькуляции | Прямые  Косвенные |
| 7 | По длительности действия | Текущие  Периодические |
| 8 | По отношению к планированию (нормированию) | Плановые (нормативные) затраты  Отклонение от плановых (нормативных) затрат |
| 9 | По роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе | Производственные затраты  Внепроизводственные (коммерческие) расходы  Производительные затраты  Непроизводительные затраты |
| 10 | По отношению к доходности производства продукции | Предельные (маржинальные) затраты  Приростные (инкрементные) затраты  Инфляционные расходы |
| 11 | По отношению к биологическим активам и их продуктивности | Материальные поддерживающие затраты  Материальные продуктивные затраты |

Для российской практики ведения учета на наш взгляд наиболее подходящей является классификация, разработанная профессором Р.А. Алборовым.

Классификация затрат по экономическому содержанию необходима для определения соотношения в издержках производства затрат на потребление живого и овеществленного труда при производстве отдельных видов продукции и в целом по отрасли, а также для анализа производительности труда.

По отношению к производственному (технологическому) процессу производства большинство экономистов подразделяют затраты на основные и накладные, но по мнению Р.А. Алборова такое деление не совсем точно характеризует их целевой характер, поэтому целесообразно подразделять на основные – технологические и на организационно-управленческие [24].

По способу отнесения (или методу распределения) на объекты производства (учета затрат и калькуляции), затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые затраты, отмечал М.З. Пизенгольц – непосредственно относятся к возделыванию отдельных культур (или групп культур), к выполнению отдельных видов работ, содержанию определенных групп скота. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат (объект калькулирования), для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе. Одни и те же виды затрат на производство продукции одних объектов могут быть прямыми, а на производство других – косвенными, что обусловлено особенностями сельского хозяйства. По данному вопросу И.А. Ламыкин отмечает, что объем и номенклатура прямых и косвенных затрат зависят от специализации хозяйства, характера и разнообразия производимой продукции, организационной структуры предприятия.

В экономической литературе почти все авторы отечественной теории учета признают признак классификации издержек производства на переменные и постоянные расходы. Деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что затраты по-разному реагируют на изменение объема производства. Одни из них изменяются прямопропорционально объему производства, другие – скачкообразно, третьи – мало зависят от объема производства, остаются неизменными или изменяются незначительно.

По составу и степени однородности затраты необходимо подразделять на простые (элементные) и сложные (комплексные) статьи. Данная классификация необходима для построения номенклатуры статей затрат.

С целью повышения эффективности контроля над затратами, анализа взаимосвязи между затратами, объемами производства и доходами, затраты по отношению к доходности производства следует классифицировать на предельные и приростные затраты. Предельные (маржинальные) затраты – это дополнительные затраты в расчете на единицу дополнительно выпущенной продукции. Приростные (инкрементные) затраты возникают в случае производства дополнительной продукции.

Отечественные ученые также выделяют признак классификации затрат по экономическим элементам. В.Г. Клейникова пишет: «Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат по обычным видам деятельности организации, который на уровне организации невозможно разложить на составные части». Группировка затрат по экономическим элементам осуществляется в соответствии с ПБУ «Расходы организации»: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Вопросы формирования себестоимости и выбора метода учета затрат занимают в управленческом учете одно из центральных мест, так как именно эта информация должна давать возможность определения и анализа тенденций изменения величины затрат с целью оценки и интерпретации учетных данных, принятия внутренними пользователями своевременных и эффективных управленческих решений.

Конкретная форма организации управленческого учета зависит от ряда факторов: формы собственности, технико-технологических особенностей предприятий и организаций, макроэкономических и юридических факторов, компетенции руководителей и их потребностей в той или иной управленческой информации. Важная роль отводится используемому методу учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулировнанию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели [17].

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой), а также система нормативного учета производственных затрат.

В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормативного и ненормативного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), носителям затрат (объектам учета затрат) и видам получаемой продукции. Указанные методы учета применяются при наличии в организации соответствующих производств.

Простой способ учета затрат применяется прежде всего в простых (однопередельных) производствах, отличительными особенностями которых является отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого единовременного технологического процесса. В сельском хозяйстве данный способ вполне применим во вспомогательных производствах (электро-, водо-, теплоснабжении и др.). При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (услуг).

Позаказный способ учета применяется в производстве, где продукция носит характер отдельных заказов. По заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство, они же (заказы) выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения независимо от длительности его выполнения - себестоимость готового продукта.

Позаказный метод и его модификации могут использоваться в ремонтном производстве (при ремонте зданий, сооружений, ремонте сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтных мастерских хозяйства), строительстве хозяйственным способом, а также в основных отраслях (где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы).

Попередельный способ учета затрат используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них - в готовый продукт.

В сельском хозяйстве этот метод учета затрат может применяться в промышленных производствах, где, как правило, себестоимость единицы готовой продукции калькулируется на последней стадии (при небольшом объеме производства) - при забое скота, переработке молока, кирпично-черепичном производстве и пр., или же использовать полуфабрикатный вариант (в том случае, если объем и организация производства позволяют учитывать затраты по каждой стадии технологического процесса), например, в табаководстве, на плодоовощеперерабатывающих, молокоперерабатывающих, мясоперерабатывающих предприятиях.

При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их - по видам производимой продукции (там, где это возможно). Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий).

Попередельный способ учета затрат может быть: бесполуфабрикатным и полуфабрикатным. При бесполуфабрикатном варианте учета контроль за движением полуфабрикатов осуществляется в бухгалтерском учете оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам. В каждом цехе (переделе) учитываются только его собственные затраты без учета стоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов (переделов). Фактическая себестоимость готовой продукции определяется расчетно путем исчисления долей участия отдельных цехов в формировании себестоимости готовой продукции. При полуфабрикатном варианте затраты учитываются по каждому цеху и каждому виду полуфабрикатов и готовой продукции, соответственно рассчитывается себестоимость по каждой стадии производства продукции. Полуфабрикатный способ может быть использован как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без применения этого счета.

При любом варианте учета оперативный учет осуществляется только в количественном (натуральном) выражении. Соответствие данных бухгалтерского и оперативного учета обычно определяется только на основе инвентаризации всех материальных ценностей, находящихся в производстве, т.е. инвентаризации незавершенного производства. В зависимости от системы учета затрат на производство по-разному будет осуществляться и инвентаризация незавершенного производства: при полуфабрикатном варианте учета - по каждому цеху (переделу) в отдельности, а при бесполуфабрикатном - только по организации в целом.

Попередельное калькулирование, в отличие от позаказного, позволяет исчислить среднюю себестоимость калькуляционной единицы.

В организациях с массовым производством используется также попроцессный способ учета. Он позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты.

Суть попроцессного способа состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых можно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса.

Этот метод учета производственных затрат является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, при котором затраты систематизируются по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) или видам работ, группам и видам скота (в животноводстве) в соответствии с установленной технологией производства.

В отдельных организациях (преимущественно небольших), в целях уменьшения трудоемкости учетных работ и где не ставится задача исчисления себестоимости, может применяться так называемый обезличенный (котловой) способ учета затрат. Его использование целесообразно в том случае, если производится один вид продукции или их ограниченный круг. Учет осуществляется, как правило, лишь по элементам затрат без выделения статей. Кроме того, при этом способе характерно ведение учета в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции.

Наряду с вышеизложенными методами производственного учета выделяется отдельно система нормативного учета, так как позаказный, попередельный, попроцессный и другие названные методы могут быть нормативными.

Организация нормативного учета в основном реализуется в двух вариантах:

* способом учета фактических затрат и последующим определением отклонений от установленных норм;
* нормативным способом (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменения форм первичных учетных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учета обособленным учетом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство по нормам и отклонениям, определение неучтенных отклонений и калькулирование продукции.

В современных условиях использование нормативного учета или его элементов может привести к повышению эффективности деятельности организации в целом и ее подразделений.

В таблице 1.4 систематизирована вышеизложенная информация о методах учета затрат на производство.

Таблица 1.4 – Сравнительная характеристика традиционных методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции

| Критерий | Попроцессный метод | Попередельный метод | Позаказный метод |
| --- | --- | --- | --- |
| 1. Объект учета затрат | Вид или группа  однородных продуктов (работ, услуг) | Отдельный технологический передел | Производственный  заказ (изделие, агрегат, узел или их группа), контракт (вид работ) |
| 2. Объект калькулирования | Объем выпущенной продукции (по видам или группам) | Продукция каждого передела (полуфабрикат или готовая продукция по видам и группам) | Производственный заказ, контракт |
| 3. Характер производства | Массовое производство одного или нескольких видов продукции | Массовое производство однородной по исходному сырью и материалам продукции | Индивидуальное производство, мелкосерийное и серийное производство |
| 4.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 |

Одним из методов учета затрат на производство молочной продукции для управления ими и формирования на этой основе финансовых результатов является калькулирование себестоимости продукции на основе их распределения между основной и побочной продукцией. Точность исчисления себестоимости продукции является актуальной задачей учетного процесса сельскохозяйственных предприятий. Отсюда вытекает основная цель выбора метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства.

Существующие методы калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства существенно отличаются друг от друга. Так, в практике бухгалтерского учета широко используется метод калькулирования себестоимости скотоводства без затрат на побочную продукцию. При исчислении себестоимости побочная продукция (навоз), оцененная по заранее установленным в хозяйстве ценам, вычитается из общей суммы затрат, а оставшаяся сумма составляет себестоимость основной продукции. Распределение затрат на содержание молочного стада между двумя основными видами продукции в молочном скотоводстве — молоком и приплодом — осуществляется в соответствии с обменной энергией кормов. На молоко приходится 90 % от затрат на содержание молочного стада (за вычетом побочной продукции — навоза), а на приплод — 10 %. [17]. Применяя данный метод калькулирования на практике, как правило, не вся побочная продукция приходуется, и в результате искусственно завышается себестоимость основной продукции. Кроме того, в разных организациях наблюдается разная оценка побочной продукции. При распределении затрат методом коэффициентов происходит исчисление себестоимости условной продукции, а затем натуральной. Определение условной продукции осуществляется с помощью коэффициентов.

При пропорциональном методе исчисления себестоимости продукции затраты распределяются между объектами калькуляции пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения могут быть цены реализации, условное поголовье и т. д. Наиболее информативным при принятии управленческих решений является нормативный метод учета затрат. При нормативном методе отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием мест их возникновения, причин и виновников, фиксируют изменения норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции складывается из суммы затрат по текущим нормам, отклонений от норм и изменений норм. Как правило, процесс исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства предусматривает применение нескольких методов. Так, при исчислении себестоимости молока и приплода в сельскохозяйственных предприятиях применяют метод исключения затрат на побочную продукцию, а затем пропорциональный метод.

Используемые методики исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства не в полной мере отвечают современным требованиям. Основываясь на традиционных положениях калькулирования себестоимости, данные методики не учитывают отдельные аспекты рыночных отношений, отсюда возникает необходимость разработки новых подходов к формированию себестоимости данной продукции.

В настоящее время исчисление себестоимости молочного скотоводства широко обсуждается многими учеными. Так, по мнению Р. А. Алборова, основным направлением повышения объективности показателей себестоимости продукции молочного скотоводства является организация производственного учета по фазам (периодам, циклам) производства и по статьям затрат, начисления и учета амортизации по данным видам основных средств, учета не только выхода молока и приплода, но и прироста продуктивного скота [22]. Суть предложенных им методик заключается в следующем. Во-первых, общие затраты на виды продукции (объекты калькуляции) распределяются пропорционально содержанию в них валовой энергии в мегаджоулях, а, во-вторых, распределение издержек между видами продукции происходит пропорционально ценам реализации. Однако объективность такого метода является спорной, поскольку цены реализации не соответствуют принципу возникновения издержек.

В свою очередь И. Н. Белый [29], предложил постоянный порядок распределения затрат между сопряженной продукцией, а в качестве баз распределения каждой отдельной статьи — нормативные коэффициенты расхода кормов, уровень затрат на оплату труда в разные периоды производства, пропорции продолжительности лактационного и сухостойного периодов производства и для распределения других статей затрат. Эта методика является более обоснованной, но предусматривает очень много условностей, является слишком трудоемкой, требующей произвольных группировок, расчетов и дополнительных распределительных процедур.

По мнению авторов, наиболее приемлема методика калькуляции Г. С. Клычовой и А. Т. Исхакова [41], которые предлагают механизм формирования себестоимости молока и приплода в молочном скотоводстве в условиях группировки затрат по физиологическим группам согласно технологии производства. Суть данного метода в том, что разные условия содержания коров в группах предполагают получение разной себестоимости центнера молока в группах. Они предлагают традиционную пропорцию разделения затрат между молоком и приплодом в 90 и 10 % в различных физиологических группах применять по-разному, в соответствии с биологическими особенностями животных. Однако предложенные коэффициенты распределения прямых статей затрат по отношению к физиологическим группам между молоком и приплодом не совсем корректны. К тому же на практике распределение затрат строго по критериям, которые предлагают авторы работы [41], в разделении дойного стада не всегда возможно.

Таким образом, данная тема является дискуссионной, существуют различные точки зрения авторов по вопросу выбора метода исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства.

* 1. **Теоретические аспекты контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства**

Рыночные отношения и условия реальной конкуренции ставят перед сельскохозяйственными предприятиями задачу увеличения объемов производства, рентабельности продукции и снижения ее себестоимости. Поэтому особую актуальность в современных условиях развития сельскохозяйственного производства приобретает контроль производственных затрат и его совершенствование.

Для дальнейшего исследования необходимо определить сущность экономического контроля. Контроль, как экономическая категория, характеризуется неоднозначностью понятий.

Одни авторы рассматривают контроль как форму обратной связи. Так А.А. Годунов считает, что место и значение контроля определяются тем, что он является способом организации обратных связей, благодаря которым орган управления получает информацию о ходе выполнения его решения. Но значение контроля более значительно и его нельзя ограничивать лишь формой обратной связи.

Р.И. Криницкий определяет контроль как процесс наблюдения и проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, осуществляемый соответствующими субъектами управления с целью выявления отклонений от установленных параметров этой деятельности, устранения и предупреждения отрицательных явлений и тенденций [42, с. 6].

Контроль часто сводится к сравнению фактических результатов с установленными показателями и к принятию корректирующих мер. Однако по мнению других авторов неправомерно ограничивать контроль только выявлением нарушений. Таким образом, цель контроля – не регистрировать отрицательные факторы, а предупреждать их [28].

Н.Г. Белов видит сущность экономического контроля в отслеживании экономического производства для оценки его фактического состояния и принятия необходимых мер по результатам этого отслеживания [27].

По нашему мнению, наиболее полно раскрывает сущность контроля И.А. Белобежецкий: «…Контроль представляет собой систему наблюдений и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при необходимости компетентным органам». В данном определении подчеркивается важность оценки обоснованности и эффективности управленческих решений.

Под организацией внутреннего контроля следует понимать комплекс мероприятий, направленных на рациональное сочетание его средств и методов с целью эффективного выполнения поставленных перед контролем задач, т. е. организация внутреннего контроля должна обеспечивать на основе применения наиболее рациональных форм и способов контроля получение документально обоснованных доказательств, необходимых для принятия руководством предприятия управленческих решений стратегического, тактического и оперативного характера [47].

По мнению авторов [47] система внутреннего контроля любого сельскохозяйственного предприятия состоит из следующих элементов (рис. 1.2).

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Система бухгалтерского учета

Контрольная среда

Средства контроля

Совокупность форм и методов, применяемых экономическим субъектом для организации и ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств и подготовки бухгалтерской отчетности

Совокупность знаний руководства экономического субъекта и мер, направляемых на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля

Конкретные процедуры, установленные руководством экономического субъекта на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления

Рисунок 1.2 – Схема «Система внутреннего контроля в сельскохозяйственном предприятии»

При внутреннем контроле учета затрат и уровня себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве ревизор должен знать и понимать, что себестоимость в большой степени зависит от влияния основных технико-экономических факторов: повышения технического уровня и комплексной механизации производства; внедрения прогрессивных технологий производства; проведения мероприятий по улучшению плодородия земель; повышения качества производственных ресурсов (сельскохозяйственных машин, оборудования, скота, семян, кормов, удобрений и др.); внедрения лучших высокопродуктивных сортов и гибридов сельскохозяйственных культур и пород животных; изменения цен на материальные ресурсы и основные средства; рационального использования материальных и трудовых ресурсов; применения прогрессивных форм организации труда и его оплаты [45, c. 83–87].

Поэтому Н.Г. Белов отмечает, что для действенного контроля полезно привлекать отраслевых специалистов-технологов, с помощью которых можно глубоко раскрыть неиспользуемые резервы роста производства и снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции [27, с. 245].

К материальным затратам в сельском хозяйстве относятся затраты топлива, минеральных удобрений, средств защиты растений и животных, амортизация основных средств (зданий, сооружений, сельскохозяйственной техники и др.), затраты на различные строительные, ремонтные материалы и др. К биологическим затратам относятся затраты на корма, подстилку, семена и посадочный материал и органические удобрения, а также суммы начисленной амортизации биологических активов (рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений). Трудовые затраты — это затраты труда на производство продукции (работ, услуг) в трудовых единицах измерения, а также в денежной оценке в виде начисленной оплаты труда. Финансовые затраты в сельском хозяйстве выражаются в виде кредиторской задолженности подрядным организациям за выполненные ими работы в растениеводстве, животноводстве и в других производствах, а также начисленных платежей на социальное страхование и обеспечение работников сельского хозяйства [23, c. 51; 28, с. 29].

Методика внутреннего контроля учета затрат должна содержать следующие основные этапы:

1. Предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство (опросы, тестирование);
2. Стадии аналитических процедур (анализ факторов, влияющих на производство и себестоимость продукции; анализ показателей динамики производства продукции и себестоимости и т.д.);
3. Стадии контрольных процедур (проверок) (контроль обоснованности организации аналитического учета; проверка документирования; контроль полноты принятия к учету и т.д.).

Таким образом, общая схема методики внутреннего контроля процессов сельскохозяйственного производства, разработанная авторами [47] представлена в Приложении Г.

По результатам проверки ревизор должен сделать обоснованные выводы и внести предложения по устранению выявленных ошибок в учете биологических затрат и других затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), рекомендовать руководству экономического субъекта внедрение более прогрессивных методов и систем производственного и управленческого учета затрат в основных и вспомогательных производствах, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета. Кроме того, ревизор намечает предложения по использованию выявленных резервов с целью повышения эффективности сельскохозяйственного производства.

# 

# 2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ПЕРВЫЙ МАЙ»

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

ООО «Первый май» создано в соответствии с Гражданским Кодексом РФ по решению общего собрания участников путем объединения имущества участников для осуществления хозяйственной деятельности. Дата государственной регистрации - 29.06.2011 г.

Адрес организации: Удмуртская Республика, Малопургинский район, деревня Баграш-Бигра, улица Трактовая, дом 16.

ООО «Первый май» - сельскохозяйственная организация, расположенная в Малопургинском районе Удмуртской Республики в 9 км от села Малая Пурга, в 45 км от города Ижевска и в 45 км от города Можги. В ООО «Первый май» четыре молочно-товарные фермы с общим поголовьем 1 080 голов коров, семь ферм по откорму молодняка КРС с общим поголовьем 1420 голов. Административный центр организации расположен в деревне Баграш-Бигра, также там находятся две фермы по откорму молодняка, молочно-товарная ферма. Остальные фермы размещены на территории села Малая Пурга и деревень: Курегово, Чурашур, Курчум-Норья, Гужношур.

Сельское хозяйство специфическая отрасль экономики. Конечный результат работы во многом зависит не от количества и качества применяемых ресурсов, а от агроклиматических условий, в которых осуществляется хозяйственная деятельность. ООО «Первый май» расположено в зоне умеренно-континентального климата, с умеренно холодной зимой, теплым летом, выраженными переходными временами года – весной и осенью. Суммы температур выше 10°С колеблются от 1900 до 2100°, выше 15°С - от 1300 до 1500°. Период активной вегетации (>10°С) продолжается в среднем 124-132 дня. Продолжительность безморозного периода составляет128 дней. За период активной вегетации выпадает 200-225 мм осадков. Условия перезимовки озимых культур удовлетворительные.

Метеорологические условия в период вегетации большей частью обеспечивают достаточные запасы влаги в почве и удовлетворяют требования к влаге культурных растений.

В целом агроклиматические условия благоприятны для произрастания большинства сельскохозяйственных культур возделываемых на территории республики (лен, картофель, овощи, кукуруза на силос, кормовые культуры).

На территории ООО «Первый май» преобладают дерново-слабо- и сред­неподзолистые почвы, преимущественно с суглинистым и частично с супесчаным механическим составом. Пахотные земли с такими почвами требуют известкования и внесения как органических, так и минеральных удобрений. Незначительную часть территории занимают более плодородные дерново-карбонатные и серые лесные оподзоленные почвы.

Сельскохозяйственное производство связано с большим объемом перевозок как техники, материальных ресурсов (посадочный материал, корма, удобрения), животных, так и произведенной продукции. Поэтому большое значение имеет качество внутрихозяйственных дорог. В ООО «Первый май» дороги хорошего качества с асфальтовым или гравийным покрытием, некоторые дороги выложены из бетонных плит. Населенные пункты, в которых размещены фермы относятся к Малопургинскому району и расположены вдоль Можгинского тракта. Вблизи проходит Горьковская железная дорога.

ООО «Первый май» является самостоятельным юридическим лицом, имеет обособленное имущество, самостоятельный баланс, расчетный счет, круглую печать и угловой штамп со своим наименованием.

Целью деятельности общества является получение прибыли и наиболее эффективное ее использование.

Прибыль организации, остающаяся после расчетов с бюджетом, внесения обязательных платежей (чистая прибыль) используется по усмотрению общества самостоятельно.

Предметом деятельности общества является производственно-хозяйственная деятельность, направленная на удовлетворение общественных потребностей в сельскохозяйственной продукции и разведение крупного рогатого скота черно-пестрой породы.

Основной вид деятельности ООО «Первый май» - Смешанное сельское хозяйство (ОКВЭД 01.50). Кроме этого, организация занимается следующими видами деятельности:

* Перевозка грузов специализированными автотранспортными средствами (ОКВЭД 49.41.1);
* Торговля розничная автомобильными деталями, узлами и принадлежностями (ОКВЭД 45.32)
* Деятельность предприятий общественного питания по прочим видам организации питания (ОКВЭД 56.29);
* Производство готовых текстильных изделий, кроме одежды (ОКВЭД 13.92).

В организации ведется бухгалтерская и статистическая отчетность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. В государственные органы предоставляется информация, необходимая для налогообложения и ведения государственной системы сбора и обработки экономической информации. Контроль осуществляют налоговые и правоохранительные органы.

В целях упорядочивания деятельности, каждая организация создает свою организационную структуру и структуру управления. Первая представляет собой комплекс его производственных подразделений, представленных основными производственными, вспомогательными и обслуживающими, подсобными и промышленными подразделениями и службами. Схема организационной структуры представлена в Приложении Е.

Основные производственные подразделения заняты непосредственно с производством продукции растениеводства (тракторная бригада) и животноводства (фермы). Задача ферм - производство мясомолочных продуктов.

Вспомогательными производствами считаются производства обсуживающие основные отрасли хозяйства. Их продукцией являются работы и услуги, потребляемые в основных отраслях деятельности, либо реализуемые на сторону. К вспомогательным производствам относятся машинотракторный парк, автомобильный парк и энергетические производства.

В хозяйстве для переработки полученной продукции растениеводства и животноводства, а также изготовления мелкого инвентаря организуются промышленные производства. К таким производствам относятся ремонтная мастерская, убойный цех, комбикормовый цех, экструдер.

Планово-экономический отдел представлен главным экономистом, главным бухгалтером, заместителем главного бухгалтера и другими бухгалтерами. В зооветеринарную службу входят главный зоотехник, зоотехник по племенному делу, заведующий молочно-товарной фермой, технолог, механик, лаборант, главный ветврач, ветврач, ветврач-гинеколог и ветсанитар. В агрономическую службу входят главный агроном, агроном-учетчик.

В составе инженерной службы в хозяйстве, возглавляемой главным инженером, имеются также механик-экспедитор по ремонту с.-х. машин и с.-х. инвентаря, механик по трудоёмким процессам в животноводстве или механик по эксплуатации всех механизмов в животноводстве, мастера-наладчики и слесари на фермах животноводства.

Структура управления фиксируется в штатных расписаниях, в положениях о структурных подразделениях, в должностных инструкциях. Она представлена в Приложении Ж.

## **2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность**

На сегодняшний день деятельность любой организации так или иначе связана как с внутренними, так и внешними рисками. Перед вступлением в экономические отношения, каждый субъект изучает своего контрагента: экономические показатели деятельности организации, его финансовое состояние, прибыльность, рентабельность и так далее. По этим показателям кредиторы судят о возможностях предприятия по возврату заемных средств, инвесторы - о целесообразности инвестиций в предприятие, поставщики - о платежеспособности предприятия. Основные показатели деятельности ООО «Первый май» представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации

| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2014 г. |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| А. Производственные показатели: |  |  |  |  |
| 1. Произведено продукции, ц: |  |  |  |  |
| молоко | 70700 | 70804 | 70850 | 100,21 |
| прирост живой массы КРС | 3156 | 2542 | 2526 | 80,04 |
| зерно | 41000 | 32400 | 27964 | 68,20 |
| 2. Площадь с.-х. угодий, га | 9042 | 7195 | 5016 | 55,47 |
| в т.ч. |  |  |  |  |
| пашни | 8278 | 6580 | 4401 | 53,17 |
| сенокосы | 439 | 373 | 373 | 84,97 |
| пастбища | 325 | 242 | 242 | 74,46 |
| 3. Урожайность с 1 га., ц: |  |  |  |  |
| озимые зерновые | 22,73 | 8,80 | 15,40 | 67,75 |
| яровые зерновые | 20,00 | 16,70 | 16,30 | 81,50 |
| зернобобовые | 36,00 | 10,00 | 8,90 | 24,72 |
| 4. Среднегодовое поголовье скота, усл. гол. КРС, в т.ч. | 2017 | 2017 | 2017 | 100,00 |
| основное стадо молочного скота | 1080 | 1080 | 1080 | 100,00 |
| животные на выращивании и откорме | 937 | 937 | 937 | 100,00 |
| 5. Продуктивность с.х. животных: |  |  |  |  |
| среднегодовой удой молока на 1 корову, кг | 6546,3 | 6555,93 | 6560,19 | 100,21 |
| среднесуточный прирост живой массы КРС, г | 608,91 | 530,41 | 487,36 | 80,04 |
| Б. Экономические показатели: |  |  |  |  |
| 6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 153 228 | 131 017 | 128 345 | 83,76 |
| в т.ч. с.-х. продукции | 145 903 | 122 275 | 122 629 | 84,05 |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 142 795 | 142 678 | 139 907 | 97,98 |
| в т.ч. с.-х. продукции | 138 176 | 138 192 | 138 991 | 100,59 |
| 8. Прибыль (убыток) от продаж (+,-), тыс. руб. | 10 433 | -11 661 | -11 562 | Х |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 24 712 | 2 303 | -3 178 | Х |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 24 017 | 1 680 | -3 391 | Х |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 7,31 | -8,17 | -8,26 | Х |
| в т.ч. от продажи с.-х. продукции | 7,55 | -8,44 | -8,32 | Х |

Данные таблицы 2.1 показывают, что из года в год увеличивается производство молока, что обусловлено увеличением продуктивности молочного стада коров. Наблюдается снижение прироста живой массы КРС и производства зерна за счет сокращения продуктивности молодняка КРС и снижения урожайности зерновых культур.

Анализируя экономические показатели, следует отметить, что снижается выручка от продажи продукции, при этом себестоимость продукции снижается более низкими темпами, а себестоимость сельскохозяйственной продукции из года в год увеличивается. Сокращение выручки вызвано снижением объемов продаж продукции молочного скотоводства за счет заражения скота инфекционным заболеванием. Эти факторы в целом отрицательно сказались и на финансовом результате хозяйственной деятельности: получен убыток от продаж в 2015 и 2016 годах. В 2015 году несмотря на значительный убыток от продаж получена прибыль до налогообложения, а в 2016 году за счет резкого сокращения прочих доходов и наличия значительных прочих расходов получен убыток до налогообложения.

В целом изменения за анализируемый период времени следует признать негативными.

Проанализируем показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации, используя данные таблицы 2.2.

Таблица 2.2 – Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 | 2016 г. в % к 2014 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 159347,5 | 164152,5 | 161508 | 101,36 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс. руб. / га. | 17,62 | 22,81 | 32,20 | 182,74 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб. / чел. | 724,31 | 781,68 | 832,52 | 114,94 |
| 4. Фондоемкость, руб | 1,04 | 1,25 | 1,26 | 121,00 |
| 5. Фондоотдача, руб | 0,96 | 0,80 | 0,79 | 82,78 |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 15,07 | 1,40 | -2,10 | Х |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час., в т.ч. | 366 | 320 | 310 | 84,70 |
| в растениеводстве | 96 | 68 | 63 | 65,63 |
| в животноводстве | 270 | 252 | 247 | 91,48 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб. | 418,66 | 409,43 | 414,02 | 98,89 |
| в растениеводстве | 48,48 | 13,12 | 31,32 | 64,60 |
| в животноводстве | 523,14 | 481,68 | 488,49 | 93,37 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 37871 | 31931 | 35675 | 94,20 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 4,05 | 4,10 | 3,60 | 88,83 |
| В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов | | | | |
| 11. Произведено ц. молока на 100 га. с.-х. угодий | 781,91 | 984,07 | 1412,48 | 180,64 |
| зерна на 100 га. пашни | 495,29 | 492,4 | 635,40 | 128,29 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | |
| 12. Материалоотдача, руб. | 1,13 | 0,81 | 0,81 | 71,64 |
| 13. Материалоемкость, руб. | 0,89 | 1,24 | 1,24 | 138,80 |
| 14. Прибыль (убыток) на 1 руб. материальных затрат, руб | 0,08 | -0,07 | -0,07 | Х |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,93 | 1,09 | 1,09 | 116,97 |
| Д. Показатели эффективности использования капитала | | | | |
| 16. Рентабельность (убыточность) совокупного капитала (активов), % | 9,06 | 0,84 | -1,29 | Х |
| 17. Рентабельность (убыточность) собственного капитала, % | 12,46 | 1,15 | -1,16 | Х |
| 18. Рентабельность (убыточность) внеоборотных активов, % | 15,42 | 1,35 | -1,40 | Х |
| 19. Рентабельность (убыточность) оборотных активов, % | 21,97 | 2,21 | -1,69 | Х |

Данные таблицы 2.2 свидетельствуют о том, что увеличивается среднегодовая стоимость основных средств на 2 160,5 тыс. руб. или на 1,36 %. Показатель фондообеспеченности говорит о том, что в 2016 году на 1 гектар сельскохозяйственных угодий приходится на 83 % больше основных средств, чем в 2014 году. Увеличение фондовооруженности отражает то, что на одного работника в 2016 году приходится на 15 % больше основных средств, чем в 2014 году. О снижении эффективности использования основных средств говорит увеличение показателя фондоемкости и снижение фондоотдачи.

Показатели эффективности использования трудовых ресурсов свидетельствуют о том, что общие затраты труда увеличиваются за рассматриваемый период на 16,4%, что характеризуется отрицательно. Затраты труда в растениеводстве и животноводстве сокращаются, что характеризует скорее положительную динамику. Сокращение затрат труда, то есть снижение трудоемкости произошло за счет автоматизации и механизации сельскохозяйственного производства. Сложившийся уровень производительности труда в ООО «Первый май» снижается, что характеризует отрицательную тенденцию эффективности использования трудовых ресурсов.

Размер фонда оплаты труда снижается за рассматриваемый период на 5,8%, на что повлияло снижение численности работников. Также наблюдается снижение выручки на 1 руб. оплаты труда, что происходит в большей степени за счет сокращения объема выручки.

Эффективность использования земельных ресурсов значительно возрастает как за счет повышения производительности, так и снижения площади сельскохозяйственных угодий.

Наблюдается снижение эффективности использования материальных ресурсов, что подтверждают показатели материалоотдачи и материалоемкости. Показатель материалоотдачи говорит о том, что в 2016 году на 1 рубля материальных затрат получено 0,81 рубля выручки, что на 28,4% меньше, чем в 2014 году. Соответственно показатель материалоемкости увеличивается, то есть в 2016 году на 1 руб. выручки приходится на 38,8% больше затрат, чем в 2014. Наблюдается увеличение затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции, что также характеризует снижение эффективности использования материальных ресурсов.

Все показатели рентабельности значительно снижаются, так как в 2016 году был получен чистый убыток в размере 3 391 тыс. руб.

В отчете о движении денежных средств имеется информация о притоке и оттоке денежных средств за отчетный и предыдущий отчетному период. В этой информации заинтересован большой круг пользователей бухгалтерской финансовой отчетности: поставщики, инвесторы, покупатели, акционеры и др. В отчете о движении денежных средств представляется информация не только о денежных средствах, но и их эквивалентах. На основании этого отчета заполнена следующая таблица 2.3.

Таблица 2.3 – Движение денежных средств организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2014 г. |
| 1. Поступление денежных средств – всего, тыс. руб. в том числе: | 173997 | 151945 | 145432 | 83,58 |
| а) от текущей деятельности | 164555 | 136495 | 144480 | 87,80 |
| б) от инвестиционной деятельности | 1098 | 1228 | 752 | 68,49 |
| в) от финансовой деятельности | 8344 | 14222 | 200 | 2,40 |
| 2. Расходование денежных средств – всего, тыс. руб., в том числе: | 173758 | 152257 | 145299 | 83,62 |
| а) в текущей деятельности | 145669 | 118857 | 129195 | 88,69 |
| б) в инвестиционной деятельности | 11323 | 17437 | 1062 | 9,38 |
| в) в финансовой деятельности | 16766 | 15963 | 15042 | 89,72 |
| 3. Чистые денежные средства – всего, тыс. руб., в том числе: | 239 | -312 | 133 | 55,65 |
| а) от текущей деятельности | 18886 | 17638 | 15285 | 80,93 |
| б) от инвестиционной деятельности | -10225 | -16209 | -310 | Х |
| в) от финансовой деятельности | -8422 | -1741 | -14842 | Х |
| 4. Остаток на конец отчетного периода, тыс. руб. | 519 | 207 | 340 | 65,51 |
|

Как видно по данным таблицы 2.3 в динамике трех последних лет поступления от текущей деятельности снижаются, на что оказывает влияние снижение выручки от продажи продукции, выручка сокращается всвязи с заражением скота инфекционным заболеванием.

К платежам по текущей деятельности относятся: оплата поставщикам, выплата заработной платы, налог на прибыли и другие платежи. Платежи по текущей деятельности сокращаются, что подтверждает снижение объемов производства и деловой активности организации. Чистые денежные средства от текущей деятельности снижаются в 2016 г. по сравнению с 2014 г. на 44,3%.

Инвестиционной называют деятельность организации, связанную с покупокой или продажей основных средств и иных внеоборотных активов. К поступлениям по инвестиционной деятельности отноят платежи от покупателей внеоборотных активов, проценты по предоставленным займам, дивиденды и др. платежи.

Поступления по инвестиционной делятельности в ООО «Первый май» снижаются, это означает, что организация стала меньше продвать внеоборотные активы и/или сократилась выдача процентых займов займов. Платежи по инвестиционной деятельности сократились более чем в 10 раз, из-за тяжелого финансовго состояния организации. Показатель чистых денежных средств по инвестиционной деятельности отрицательный за весь период и продолжает падать, за весь период его значение сократилось почти в 33 раза.

Финансовой признается деятельность организации по увеличению уставного капитала, получение кредитов и займов и их погашение. Поступления по финансовым операциям в 2016 г. по сравнению с 2014 годом сократились в 42 раза. Платежи по финансовым операцим тоже снижаются, но более медленными темпами нежели поступления. Показатель чистых денежных по финансовым операциям средств за весь отрицательный, что говорит о превышении платежей над поступлениями.

Показатель чистых денежных средств не характеризуется постоянством: в 2015 году резко снижается и принимает отрицательное значение (отрицательный денежный поток), а в 2016 году увеличивается, но все же меньше, чем в 2014 году почти в 2 раза.

Обобщая вышесказанное, следует отметить, что снижается деловая активность ООО «Первый май»: сокращаются как поступления, так и платежи, но поступление денежных средств снижается более быстрыми темпами, чем их расход.

Приведем показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости в ООО «Первый май»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | | | 2016 г. в % к 2014 |
| 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 4,448 | 3,781 | 3,812 | 85,69 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥ (0,2÷0,5) | 0,021 | 0,037 | 0,053 | 253,17 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,389 | 0,189 | 0,195 | 50,11 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_\_\_ | 77 193 | 68 942 | 63 312 | 82,02 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_ | 80 295 | 70 046 | 63 312 | 78,85 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.: |  |  |  |  |  |
| а) собственных оборотных средств | \_\_\_ | -25 469 | -29 892 | -27 847 | 109,34 |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_ | -22 367 | -28 788 | -27 847 | 124,50 |
| 7. Коэффициент автономии  (независимости) | ≥ 0,5 | 0,727 | 0,729 | 0,765 | 105,20 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,328 | 0,336 | 0,268 | 81,75 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,389 | 0,345 | 0,328 | 84,13 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,752 | 0,698 | 0,695 | 92,37 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 3,047 | 2,980 | 3,727 | 122,33 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 1,375 | 1,372 | 1,307 | 95,05 |

Анализируя данные таблицы 2.4 следует отметить, что коэффициент покрытия (текущей ликвидности), отражающий степень покрытия краткосрочных обязательств величиной текущих активов, за рассматриваемый период снизился, но все же значительно превышает нормальное ограничение. Значение коэффициента абсолютной ликвидности возросло за рассматриваемый период, но не достигло нормативного показателя, что свидетельствует о том, что ООО «Первый май» может погасить лишь 5,3% своей краткосрочной задолженности в ближайшее время.

Значение коэффициента быстрой ликвидности за три рассматриваемых года сократилось в два раза, то есть снижается уровень кредитоспособности организации. На конец 2016 года ООО «Первый май» имеет возможность покрытия краткосрочных обязательств на 19,5% за счет суммы наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов.

Для оценки финансового состояния необходимо проанализировать абсолютные показатели обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования. Финансовое положение организации за рассматриваемый период не претерпело существенных изменений. По общей величине основных источников формирования запасов и затрат и в организации имеется значительный недостаток, к концу 2016 года он составил 27 847 тыс. руб. Такую тенденцию следует охарактеризовать как нерациональное создание материальных запасов и незавершенного производства, отрицательно влияющее на уровень финансового состояния ООО «Первый май». За весь рассматриваемый период финансовое состояние данной организации следует признать кризисным (критическим).

Для более глубокого анализа финансового положения в дополнение к абсолютным показателям проанализируем ряд относительных показателей - финансовых коэффициентов. Значение коэффициента автономии за весь рассматриваемый период выше нормативного, что говорит о независимости ООО «Первый май» от внешних кредиторов. Значение коэффициента соотношения заемных и собственных средств за три года снижается почти на 20%, что характеризует положительную динамику. Снижение значения коэффициента маневренности характеризует уменьшение доли оборотных средств в собственном капитале. На протяжении всего рассматриваемого периода значение коэффициента ниже нормального. Значение коэффициента показывает, что 32,8% собственного капитала используется для финансирования текущей деятельности, а 68,2% - капитализировано.

Организация достаточно хорошо обеспечена собственными источниками финансирования в части формирования внеоборотных активов. Для обеспечения нормального уровня финансовой устойчивости организации необходимо снизить материальные запасы и затраты, увеличить собственные источники их покрытия.

## **2.3 Оценка бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля организации**

Учет в ООО «Первый май» ведется на персональном компьютере с применением программы **«1С:Предприятие 8.** **Бухгалтерия** **сельскохозяйственного предприятия». Учет расчетов с персоналом по оплате труда производится с помощью конфигурации «КАМИН: Расчет заработной платы. Версия 3.0». Первичные учетные документы обрабатываются ручным способом.** Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет главный бухгалтер и руководитель организации.

Ответственность за своевременное и качественное создание документов, фиксирующих факт совершения хозяйственной операции, и передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете возложена на лиц, оформляющих и подписывающих эти документы.

Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская и налоговая отчетность подлежат обязательному хранению в течение 5 лет. Ответственность за обеспечение сохранности и в период работы с ними и сохранность архива возложена на главного экономиста.

**У организации открыто два расчетных счета: в Сбербанке и в Россельхозбанке. Для обоих счетов подключена система «Банк-Клиент», в ней формируются платежные поручения, банковские выписки, контролируется движение денежных средств на счетах.**

Схема организации бухгалтерского учета по автоматизированной форме в ООО «Первый май» представлена на рисунке 2.1.

Исходная информация – первичные документы

Ввод информации в ЭВМ и формирование информационных массивов

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

Вывод результатной информации из ЭВМ

Машино-граммы

Видео-граммы

Баланс и другие

формы отчетности

Диалог ЭВМ – бухгалтер

Условные обозначения:

последовательность записей

сверка записей

Рисунок 2.1 – Схема организации бухгалтерского учета по автоматизированной форме в ООО «Первый май»

**ООО «Первый май» как сельскохозяйственный товаропроизводитель применяет специальный режим налогообложения – ЕСХН (единый сельскохозяйственный налог). Уплата ЕСХН освобождает от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость. Сумма налога рассчитывается путем умножения ставки налога (6%) на налоговую базу (**денежное выражение дохода, уменьшенное на величину расходов).

**Согласно учетной политике ООО «Первый май»:**

* **К основным средствам относятся материально-вещественные активы со сроком полезного использования свыше 12 месяцев.** Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Начисление амортизации объектов основных средств производится линейным способом.
* Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения или изготовления. Фактическая себестоимость материалов формируется без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии все группы материалов оцениваются по средней себестоимости. В качестве единицы бухгалтерского учета МПЗ выбран номенклатурный номер.
* **Общепроизводственные расходы ежемесячно распределяются по видам деятельности пропорционально сумме затрат по каждому виду деятельности (за исключением семян, кормов, сырья и материалов, полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах) и списываются в дебет счета 20 «Основное производство» по субсчетам.**
* **Общехозяйственные расходы распределяются и списываются аналогично общепроизводственным расходам в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».**
* Объектами учета затрат являются конкретные виды культур (в растениеводстве), группы и виды скота (в животноводстве).
* **Готовая продукция текущего отчетного периода оценивается по плановой себестоимости. Принятие к учету готовой продукции осуществляется без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».**
* **Резервы предстоящих расходов не создаются.**
* **Финансовый результат текущего года по решению общего собрания распределяется в резервный фонд, фонд текущего использования прибыли.**

**Таким образом, учетная политика ООО «Первый май» разработана согласно действующему законодательству Российской Федерации.**

Статья 32 пункт 6 Федерального Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» гласит: «В обществах, имеющих более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) общества является обязательным». В ООО «Первый май» 43 участника, поэтому Уставом общества предусмотрено создание ревизионной комиссии. Но фактически ревизионная комиссия выполняет только часть своих функций: производит осмотр ферм. Для полного систематического контроля хозяйственно-финансовой деятельности необходимо создание постоянно действующей ревизионной комиссии. Возложить на нее задачи контроля за соблюдением Устава хозяйства, Правил внутреннего распорядка, сохранностью имущества, законностью договоров и хозяйственных операций, расходованием денежных средств и материальных ценностей, правильностью учета, отчетности и расчетов с работниками, а также за своевременным рассмотрением правлением (дирекцией) и должностными лицами жалоб и заявлений работников.

Также следует отметить, что ООО «Первый май» согласно Федеральному Закону «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ должно проводить обязательный аудит, так как сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей. Но данная процедура не проводится, что является нарушением законодательства.

В настоящее время возросло значение бухгалтерского учета как средства контроля и функции управления хозяйственными процессами организации.

Внутренний контроль имеет широкое определение, как процесс, осуществляемый органом управления организации или другими сотрудниками, с целью получить информацию относительно выполнения следующих задач:

* эффективность и рациональность деятельности;
* достоверность финансовой отчетности;
* соблюдение законов и нормативных актов.

Приказом руководителя организации назначается инвентаризационная комиссия. За своевременность и правильность проведения инвентаризации несут ответственность руководитель предприятии и главный бухгалтер.

Для целей внутреннего контроля в ООО «Первый май» утверждены:

* перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов;
* календарный план проведения инвентаризации;
* постоянно действующая комиссия по оценке и списанию с баланса объектов основных средств и нематериальных активов;
* должностные инструкции работников бухгалтерии (разрабатываются главным бухгалтером);
* список подотчетных лиц организации;
* рабочий план счетов, разработанный на основе типового плана счетов.

Таблица 2.5 –Тест оценка системы внутреннего контроля ООО «Первый май»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Вопрос | Ответ | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Позволяет ли распределение обязанностей между работниками бухгалтерии ограничить возможности злоупотреблений? | Да | Путем контроля со стороны руководства предприятия |
| 2. | Разделены ли функции управления и учета активов? | Да | Разделены между работниками |
| 3. | Закреплено ли распределение обязанностей во внутренних документах организации? | Да | Утверждены должностные инструкции |
| 4. | Действует ли в организации подразделение внутреннего аудита (ревизионная комиссия)? | Да | Создается ежегодного |
| 5. | Определен ли приказом руководителя круг подотчетных лиц? | Да | - |
| 6. | Определен ли приказом руководителя круг лиц имеющих право подписи первичных учетных документов? | Да | Отражено в учетной политике |
| 7. | Проводятся ли обязательные инвентаризации? | Да | Отражено в учетной политике |
| 8. | Утвержден ли график проведения инвентаризаций? | Нет | - |
| 9. | Дифференцированы ли срок (периодичность) проведения инвентаризаций в зависимости от вида имущества и обязательств? | Нет | - |
| 10. | Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы, материалов на складе, незавершенного производства? | Да | Отражено в учетной политике |

Продолжение таблицы 2.5

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 11. | Ограничен ли доступ к информации, содержащейся в компьютерных базах данных бухгалтерского учета? | Нет | Нет приказов, ограничивающих доступ |
| 12. | Как организовано хранение документов бухгалтерского учета, обеспечивается ли сохранность бухгалтерских документов? | Да | Отражено в учетной политике |

По результатам проведенного теста надежность системы внутреннего контроля оценить как среднюю. Недостатком является отсутствие должного ограничения к информации, содержащейся в компьютерных базах данных (нет приказов, ограничивающих доступ к информации). А также в учетной политике не отражен график проведения инвентаризации и срок (периодичность) проведения инвентаризаций в зависимости от вида имущества и обязательств не дифференцирован. Оценка системы внутреннего контроля свидетельствует о том, что действующая система учёта обеспечивает выполнение одного из основных требований к ведению бухгалтерского учета - отражение в учёте всей финансово-хозяйственной деятельности организации в соответствии с требованиями действующего законодательства, однако не все аспекты отражены в должном порядке.

Таким образом, бухгалтерский учет в ООО «Первый май» ведется регламентировано, согласно нормативно-правовым актам и разработанной учетной политики. Учет автоматизирован, что позволяет значительно сократить время и количество допущенных ошибок, а также упростить работу бухгалтерии.

# 

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

* 1. **Документальное оформление затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства в организации**

Первичный учет затрат в молочном скотоводстве в ООО «Первый май» имеет большое значение для контроля соблюдения режима экономии, анализа окупаемости затрат продуктов животноводства и на этой основе принятие управленческих решений по оперативному регулированию хода процесса производства в данной отрасли. Основным видом расходов предметов труда молочного скотоводства в ООО «Первый май» является расход кормов и других материальных ресурсов.

В ООО «Первый май» все хозяйственные операции, связанные с процессами производства продукции молочного скотоводства, оформляются типовыми, специализированными и внутренними формами первичных учетных документов.

Согласно статье 9 пункта 2 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные документы должны содержать следующие:

1. наименование документа;
2. дата составления документа;
3. наименование экономического субъекта, составившего документ;
4. содержание факта хозяйственной жизни;
5. величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
6. наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление, либо наименование должности лица, ответственного за оформление свершившегося события;
7. подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Рассмотрим применяемую в ООО «Первый май» первичную документацию по учету затрат молочного скотоводства:

* Первичный учет расхода кормов на фермах ведут в Ведомостях учета расхода кормов (ф. № СП-20). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход.
* Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве оформляется специализированными ведомственными формами:

1. Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК);
2. Лимитно-заборной ведомостью (ф. № 269-АПК).

* Сводный учет расхода кормов на ферме ведется в Журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК), который составляется на основании Ведомостей учета расхода кормов (ф. № СП-20). В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по их видам. Журнал учета расхода кормов ведется на каждую ферму или комплекс.
* Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляется Ведомостью учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № 422-АПК).
* Оформление списания работ и услуг сторонних организаций для производственных подразделений и их включение в затраты производства производится по Акту приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг.
* Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства [(ф. № 413-АПК)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_56084/5ab584f76bfbd54f7fc4dc683268792e12080d8a/#dst100296). При начислении оплаты труда привлекаются документы:

1. журнал учета надоя молока (ф. № СП-21);
2. акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39), и др.

* Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в Табеле учета рабочего времени (ф. № 140-АПК). Данные начисленной оплаты труда и отработанного времени из указанных документов в конце месяца переносятся в расчетно-платежную ведомость и накопительную ведомость учета затрат.
* Затраты средств труда фиксируют в документах начисления амортизации и отчислений в резервы на ремонт основных средств:

1. Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48-АПК);
2. Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. № 49-АПК);
3. Ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф. № 50-АПК).

* Стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка, водоснабжения и др.) включают в затраты на производство на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся:

1. журнал учета затрат в ремонтной мастерской (ф. № 302-АПК);
2. накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК);
3. отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК).

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

Первичная документация по учету продукции молочного скотоводства:

* Основным первичным документом по учету поступления молока в сельскохозяйственных организациях является Журнал учета надоя молока [(ф. N СП-21)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/7c55a4e5ba8ba29a774fe41976046e484d657542/#dst103308), который ведется заведующим фермой.
* Для учета ежедневного поступления и расхода молока в течение месяца на каждой ферме ведется Ведомость учета движения молока[(ф. № СП-23)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/37deb8e6d2af8f99cfa4965723b5933b0cc990df/#dst103618).
* Для оформления приемки (закупки) молока, поступившего от граждан в порядке выполнения заключенных договоров на приемку для последующей продажи либо по прямым закупкам, применяется Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан [(ф. № СП-22)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/57b9aa802389852b29d96d1cd5419be38b82d7f9/#dst103497).
* Для оформления полученного на ферме приплода животных (телят) применяется Акт на оприходование приплода животных [(ф. № СП-39)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27937/e973ff7c9e556c0f6be3995f1badd72cbf516d4d/#dst101760).Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей на ферме в Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК).

Для удобства изучения первичных документов по каждому элементу затрат воспользуемся таблицей 3.1.

Таблица 3.1 – Первичные документы по элементам затрат, используемые для учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы затрат | Первичные документы |
| Материальные затраты | Ведомостях учета расхода кормов (ф. N СП-20) |
| Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. N 264-АПК) |
| Лимитно-заборной ведомостью (ф. N 269-АПК) |
| Журнал учета расхода кормов (ф. № 303-АПК) |
| Отчет о движении биопрепаратов и медикаментов |
| Ведомостью учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. № МБ-7) |
| Акту приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг |
| Накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК) |
| Отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК) |
| Путевой лист грузового автотранспорта (ф. № 4-C) |
| Затраты на  оплату труда | Расчета начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК) |
| Отчисления на социальные  нужды | Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |
| Амортизация | Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. N 48-АПК) |
| Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. N 49-АПК) |
| Прочие затраты | Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |

Схема документооборота учета затрат на производство по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» представлена на рисунке 3.1.

Документы

по учету затрат

труда

Накопительные

ведомости

Машинограммы по счету 20.01.2 (Анализ счета, Карточка счета, Обороты счета, Оборотно-сальдовая ведомость по счету)

Первичные учетные документы по учету затрат на производство продукции молочного

скотоводства

Документы

по учету

предметов труда

Документы по учету выхода продукции

Документы по учету использования средств труда

Журнал учета

расходов кормов

Отчеты

о движении

материальных ценностей

Отчеты о движении скота и птицы на ферме

Главная книга

Рисунок 3.1 – Схема документооборота учета затрат на производство по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в ООО «Первый май»

Так как в ООО «Первый май» бухгалтерский учет автоматизирован, производственные отчеты (лицевые счета) не составляются, а используются соответствующие машинограммы (Анализ счета, Карточка счета, Оборотно-сальдовая ведомость по счету, Обороты счета и д.р.)

* 1. **Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации**

В ООО «Первый май» используется характерная для России традиционная система учета затрат, согласно которой прямые затраты на производство продукции на основании расходных документов относят в дебет счета 20 «Основное производство», а косвенные расходы учитывают в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства ведется на отдельных аналитических счетах «Молочное стадо» и «Рождение телят» операционного калькуляционного счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». По дебету счета накапливаются затраты на содержание молочного стада коров, а по кредиту отражается выход продукции.

В течение года продукцию молочного скотоводства оценивают по плановой себестоимости, а в конце года доводят ее до фактической себестоимости методом дополнительной записи или «красное сторно».

Затраты на содержание молочного стада коров учитываются и накапливаются отдельно по каждой ферме. В таблице 3.2 приведены данные о затратах в разрезе всех ферм ООО «Первый май».

Таблица 3.2 – Затраты на производство продукции скотоводства по отдельным фермам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п./п. | Уровень аналитики | Сумма, руб. |
| 1 На содержание молочного стада | | |
| 1 | Баграш-Бигра верхняя ферма | 77 083 780,10 |
| 2 | Малая Пурга Комплекс | 43 129 519,13 |
| 3 | Гужношур | 19 155 891,98 |
| 4 | Курегово | 12 029 730,98 |
| 2 На выращивание молодняка КРС | | |
| 1 | Баграш-Бигра верхняя ферма | 11 418 253,75 |
| 2 | Баграш-Бигра нижняя ферма | 8 034 088,01 |
| 3 | Малая Пурга Комплекс | 6 880 632,11 |
| 4 | Гужношур | 6 759 911, 37 |
| 5 | Курчум-Норья | 5 230 721,30 |
| 6 | Чурашур | 3 531 405,55 |
| 7 | Курегово | 1 114 863,79 |

В ООО «Первый май» учет затрат по аналитическим счетам ведут в разрезе следующих статей, представленных в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Номенклатура статей затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п./п. | Наименование статей затрат | Сумма, руб. |
| 1 | Амортизация основных средств | 11 679 218 |
| 2 | Бензин | 10 413 |
| 3 | Биодобавки | 3 272 688 |
| 4 | Ветмедикаменты | 3 977 143 |
| 5 | Водоснабжение | 306 276 |
| 6 | Газ | 6 467 |
| 7 | Газ природный | 900 072 |
| 8 | Дизельное топливо | 18 316 |
| 9 | Запасные части, ремонтные и строительные материалы | 2 746 192 |
| 10 | Командировочные расходы | 1 094 |
| 11 | Корма покупные | 4 449 338 |
| 12 | Корма собственные | 38 533 539 |
| 13 | Материалы | 207 259 |
| 14 | Оплата труда с отчислениями | 24 839 573 |
| 15 | Прочие затраты | 48 797 931 |
| 16 | ГСМ | 10 574 |
| 17 | Страховые платежи | 207 806 |
| 18 | Услуги автотранспорта | 5 565 751 |
| 19 | Услуги гужевого транспорта | 78 883 |
| 20 | Услуги организации | 2 765 157 |
| 21 | Услуги связи | 177 923 |
| 22 | Услуги тракторов | 10 794 909 |
| 23 | Электроэнергия | 3 448 019 |
| 24 | Итого | 162 794 541 |

Принятая в ООО «Первый май» номенклатура статей затрат не соответствует установленной Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. Также недостатком применяемой номенклатуры статей затрат является то, что прочие затраты составляют 30% всех затрат на производство продукции молочного скотоводства, что в значительной степени затрудняет управление затратами, и способствует потере контроля над ними.

В таблице 3.4 рассмотрим корреспонденции счетов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май».

Таблица 3.4 –Выписка из регистрационного журнала хозяйственных операций за 2016 год

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| СЧЕТ 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» (Основное молочное стадо)  Операции по дебету счета | | | | | |
| 1 | Начислена амортизация основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции молочного скотоводства | 11 679 218 | 20.01.2 | 02.01 | Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам (ф. № 49-АПК) |
| 2 | Списаны ГСМ, израсходованные на работу машин и механизмов | 39 303 | 20.01.2 | 10.03 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269-АПК) |
| 3 | Израсходованы запасные части на ремонт оборудования и механизмов, помещений основного производства | 392 450 | 20.01.2 | 10.05 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269-АПК) |
| 4 | Израсходованы прочие материалы для нужд основного производства | 1 389 477 | 20.01.2 | 10.06 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269-АПК) |
| 5 | Израсходованы строительные материалы для нужд основного производства | 964 265 | 20.01.2 | 10.08 | Лимитно-заборная ведомость  (ф. № 269-АПК) |
| 6 | Списана специальная одежда, выданная со склада для нужд животноводства | 207 259 | 20.01.2 | 10.11.1 | Ведомость учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № 422-АПК) |
| 7 | Списаны корма и подстилка, израсходованные для содержания продуктивных животных | 42 982 877 | 20.01.2 | 10.13.1, 10.13.2 | Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20) |
| 8 | Отнесена стоимость услуг машинно-тракторного парка | 10 794 909 | 20.01.2 | 23.03 | Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301 АПК) |
| 9 | Отнесена стоимость услуг автомобильного транспорта | 5 565 751 | 20.01.2 | 23.04 | Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301 АПК) |
| 10 | Отнесена стоимость услуг энергетических производств | 4 334 575 | 20.01.2 | 23.05 | Отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК) |

Продолжение таблицы 3.4

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 11 | Распределены общепроизводственные расходы и отнесены на затраты животноводства | 3 647 656 | 20.01.2 | 25 | Ведомость распределения общепроизводственных расходов , Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |
| 12 | Распределены общехозяйственные расходы и отнесены на затраты животноводства | 2 684 666 | 20.01.2 | 26 | Ведомость распределения общехозяйственных расходов, Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |
| 13 | Отражена стоимость работ и услуг для основного производства сторонних организаций | 352 815 | 20.01.2 | 60.01 | Акт приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг |
| 14 | Начислена оплата труда работникам животноводства | 19 107 366 | 20.01.2 | 70 | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. 413-АПК) |
| 15 | Отражены отчисления в государственные внебюджетные фонды с сумм оплаты труда работников животноводства | 5 732 209 | 20.01.2 | 69 | Расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |
| 16 | Списаны расходы по командировке, необходимой для нужд основного производства | 1 094 | 20.01.2 | 71.01 | Авансовый отчет (ф. № АО-1) с приложение документов на покупку МПЗ |
| Операции по кредиту счета | | | | | |
| 17 | Оприходован приплод продуктивных животных по плановой себестоимости 10 850 руб. / гол. | 10 850 000 | 11.01 | 20.01.2 | Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39) |
| 18 | Оприходовано молоко, полученное от молочного стада коров по плановой себестоимости 1980 руб./ц. | 140 283 000 | 43 | 20.01.2 | Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21), Ведомость учета движения молока  (ф. № СП-23) |
| 19 | Методом дополнительной записи плановая себестоимость приплода доведена до фактической | 546 000 | 11.01 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |
| 20 | Методом дополнительной записи плановая себестоимость выпуска молока доведена до фактической | 11 114 948 | 43 | 20.01.2 | Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) |

Рассмотрев корреспонденции счетов по учету затрат на содержание основного молочного стада, представленных в таблице 3.3 следует отметить, что бухгалтерские записи соответствуют Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению.

**3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства в организации**

Одним из важных вопросов, стоящих перед руководством организации, на ряду с увеличением прибыли является сокращение затрат на производство и реализацию продукции. Разумное управление затратами невозможно без должной организации системы управленческого учета, в котором немаловажную роль играет применяемый организацией метод калькулирования себестоимости продукции.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) себестоимость 1 ц. молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание основного молочного стада, за исключением затрат, отнесенных на побочную продукцию. Оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%.

В ООО «Первый май» не применяется метод калькулирования себестоимости продукции, предложенный Методическими рекомендациями, из-за неоправданного завышения себестоимости приплода. Затраты на содержание основного молочного стада, за исключением затрат, отнесенных на побочную продукцию (навоз), распределяются: на молоко – 97%, на приплод – 3%. Себестоимость 1 центнера молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость 1 головы приплода – делением суммы затрат, отнесенной на него, на полученное количество приплода.

Побочная продукция – навоз в ООО «Первый май» оценивается по цене возможной продажи. Навоз используется в хозяйстве в качестве удобрения, поэтому на наш взгляд наиболее оправдано его оценивать по цене приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия).

Наглядно представим расчет себестоимости в таблице 3.5 – Расчет себестоимости продукции молочного скотоводства за 2016 г.

Таблица 3.5 – Расчет себестоимости продукции молочного скотоводства за 2016 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Количество (в ед. измерения) | Затраты, тыс. руб. | Себестоимость единицы продукции, руб. |
| Затраты на производство в молочном скотоводстве | - | 163 656 | - |
| Получено за год:  молоко, ц  приплод, гол. | 70 850  1 000 | -  - | -  - |
| Затраты на производство в основном молочном скотоводстве, за вычетом стоимости побочной продукции из них отнесено на:  молоко (93%),  приплод (7%), | \_  \_  \_ | 162 794  151 398  11 396 | \_  \_  \_ |
| Себестоимость:  1 центнера молока  1 головы приплода | \_  \_ | \_  \_ | 2 137  11 396 |

В течение года молоко приходовалось по плановой себестоимости 1 980 руб. за 1 центнер, а голова приплода по плановой себестоимости 10 835 руб. По завершении отчетного периода была рассчитана фактическая себестоимость молока – 2 137 руб. за 1 центнер, 1 головы приплода – 11 396 руб. Калькуляционная разница составила 157 руб. (2 137 – 1980) за 1 центнер молока. Калькуляционная разница по 1 голове приплода равна 561 руб. (11 396 – 10 835). На основании Ведомости распределения калькуляционных разниц (отклонений) основного производства по счету за период произведена корректировка выпуска продукции, стоимости списания и т.д. Так как фактическая себестоимость превысила плановую, корректировка производится методом «дополнительной записи». В таблице 3.6 представлен расчет калькуляционной разницы.

Таблица 3.6 – Корректирование плановой себестоимости молочного скотоводства до уровня фактической

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование продукции | Количество продукции | Фактическая себестоимость, руб. | | Себестоимость в плановой оценке, руб. | | Калькуляционная разница, руб. | |
| единицы продукции | всей продукции | единицы продукции | всей продукции | единицы продукции | всей продукции |
| 1 | Молоко, ц. всего, в т.ч. из них: | 70850 | 2137 | 151398420 | 1980 | 140283000 | +157 | +11115420 |
| 1.1 | -продано | 62116 | 2137 | 132741892 | 1980 | 122989680 | +157 | +9752212 |
| 1.2 | -на выпойку телятам | 8734 | 2137 | 18664558 | 1980 | 17293320 | +157 | +1371238 |
| 2 | Приплод, гол. | 1000 | 11396 | 11396000 | 10835 | 10835000 | +561 | +561000 |
| 3 | Итого | Х | Х | 162794420 | Х | 151118000 | Х | +11676420 |

В таблице 3.7 представлены корреспонденции счетов по списанию калькуляционной разницы.

Таблица 3.7 – Корреспонденции счетов по списанию калькуляционной разницы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | |
| дебет | кредит |
| 1 | Списана калькуляционная разница по проданному молоку | 9752212 | 90.02.3 | 43 |
| 2 | Списана калькуляционная разница по молоку, скормленному телятам | 1371238 | 20.01.2 «Молодняк КРС» | 43 |
| 3 | Списана калькуляционная разница по приплоду | 561000 | 11 | 20.01.2 |

Таким образом, аналитический счет 20.01.2 «Молочное стадо» закрывается и сальдо на конец периода не имеет.

**3.4 Совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в организации**

Проанализировав организацию учета затрат и исчисление себестоимости продукции в ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики, необходимо отметить недостатки и сформулировать собственные предложения по совершенствованию организации учета затрат и исчислению себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май».

Положительной стороной учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» является то, что все хозяйственные операции сопровождаются первичными документами.

Основным недостатком первичного учета является то, что в первичных документах иногда отсутствуют подписи материально-ответственных лиц, и в некоторых документах имеются карандашные записи, а при неправильном оформлении первичной документации, контроль над затратами на производство продукции значительно снижается.

В ходе проведения первичного учета затрат на производство продукции молочного скотоводства было выявлено, что совершаются ошибки, например, несвоевременно поступают документы в бухгалтерию ООО «Первый май», соответственно, несвоевременно заносятся в бухгалтерскую программу, также обнаружены незаполненные реквизиты, отсутствие подписей уполномоченных лиц и печатей.

Для оценки влияния метода калькуляции себестоимости продукции на эффективность производства продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» рассчитаем себестоимости продукции молочного скотоводства разными методами в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Эффективность производства продукции животноводства при исчислении ее себестоимости различными способами (по данным 2016 г.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Метод исчисления себестоимости продукции | | |
| Применяемый | Распределения затрат (90% на молоко, 10% - на приплод) | Коэффициентный |
| Выход продукции:  молоко, ц  приплод, гол | 70 850  1 000 | 70 850  1 000 | 70 850  1 000 |
| Общие затраты, тыс. руб. | 162 794 | 162 794 | 162 794 |
| Отнесено затрат, тыс. руб.:  на молоко  на приплод | 151 398  11 396 | 146 515  16 279 | 159 419  3 375 |
| Себестоимость, руб.:  1 ц молока  1 гол. приплода | 2 137  11 396 | 2 067  16 794 | 2 250  3 375 |
| Возможная цена продажи, руб.:  1 ц молока  1 гол. приплода | 2262  4 550 | 2262  4 550 | 2262  4 550 |
| Прибыль (+), убыток (-), руб.:  1 ц молока  1 гол. приплода | +125  -6 846 | +195  -12 244 | +12  +1 175 |
| Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %  молока  приплода | +5,8  -60,1 | +9,4  -72,9 | +0,5  +34,8 |

Результаты, приведенные в таблице 3.8 показывают, что методы калькуляции себестоимости оказывают существенное влияние на величину себестоимости каждого объекта калькуляции. При использовании метода распределения затрат в соответствии с расходами обменной энергии кормов на молоко – 90%, на приплод 10% уровень рентабельности молока имеет наибольшее значение, но при этом производство приплода является наиболее убыточным. При применяемом методе исчисления себестоимости производство приплода так же является убыточным. При исчислении себестоимости коэффициентным методом значительно снижается уровень рентабельности производства молока, но только при применении данного метода производство приплода является прибыльным.

Рассмотрев различные методы исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства, мы пришли к выводу, что коэффициентный метод расчета себестоимости является наиболее приемлемым для ООО «Первый май», так как при его применении формируется наиболее справедливая себестоимость продукции молочного скотоводства и соответственно объективный финансовый результат.

При изучении методики исчисления себестоимости в ООО «Первый май» было выявлено, что побочная продукция – навоз оценивается по цене возможной продажи. Но полученный навоз используется в хозяйстве в качестве удобрения, поэтому на наш взгляд наиболее справедливой оценкой навоза будет являться стоимость приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия). Выход навоза в ООО «Первый май» расчете на одну корову черно-пестрой породы в год составляет 7 тонн. В одной тонне навоза содержится азота – 4,5 кг, фосфора – 2,3 кг, калия – 5 кг. Стоимость приобретения 1 кг минеральных удобрений для ООО «Первый май» в 2016 году составила: азотных 35 руб., фосфорных 47 руб., калийных 76 руб. Таким образом, стоимость 1 тонны навоза составляет 610 руб. (4,5 × 33 + 2,3 × 42 + 5 × 73). Стоимость всего навоза, полученного в хозяйстве 4 611 600 руб. (610 × 7 × 1080). В таблице 3.9 сравним себестоимость продукции молочного скотоводства при действующем методе оценки навоза и при оценке по стоимости приобретения минеральных удобрений.

Таблица 3.9 – Расчет себестоимости продукции молочного скотоводства при использовании разных методов оценки навоза

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Метод оценки навоза | |
| Применяемый | По стоимости приобретения минеральных удобрений |
| Общие затраты, тыс. руб. | 163 656 | 163 656 |
| Стоимость навоза, тыс. руб. | 862 | 4 612 |
| Затраты за вычетом стоимости навоза, тыс. руб. | 162 794 | 159 044 |
| Отнесено затрат, тыс. руб.:  на молоко  на приплод | 151 398  11 396 | 147 911  11 133 |
| Себестоимость, руб.:  1 ц молока  1 гол. приплода | 2 137  11 396 | 2 088  11 133 |

Данные таблицы 3.9 свидетельствуют о том, что при применяемом методе оценки навоза в ООО «Первый май» себестоимость 1 ц молока завышена на 49 руб., а себестоимость 1 гол. приплода на 263 руб. Применение метода оценки навоза по стоимости приобретения минеральных удобрений способствует исчислению объективной себестоимости продукции молочного скотоводства, а также будет способствовать принятию наиболее эффективных управленческих решений.

При изучении учета затрат на производство продукции молочного скотоводства выявлено, что принятая в ООО «Первый май» номенклатура статей затрат не соответствует установленной Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. Также недостатком применяемой номенклатуры статей затрат является то, что прочие затраты составляют 30% всех затрат на производство продукции молочного скотоводства, что в значительной степени затрудняет управление затратами, и способствует потере контроля над ними.

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений, затраты, связанные с производством продукции молочного скотоводства, а также для формирования финансовой отчетности, следует группировать по элементам и статьям, представленным в таблице 3.10.

Таблица 3.10 – Номенклатура элементов и калькуляционных статей в молочном скотоводстве

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование затрат | Элемент затрат в финансовом учете | Статьи затрат в управленческом учете |
| 1 | Материальные ресурсы, использованные в производстве, в том числе:   * 1. Средства защиты животных | +  - | -  + |
|  | 1.2Корма, в том числе:  а) приобретенные и собственного производства прошлых лет  б) собственного производства текущего года | -  -  - | +  +  + |
|  | 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, в том числе  а) амортизация  б) ремонт и техническое обслуживание 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 | + | + |

Также следует отметить, что калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» документально не оформляется, поэтому нами разработан Калькуляционный лист, представленный в Приложении Д.

Выявленные недостатки учета затрат и исчисления продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» и пути их устранения представим в таблице 3.11.

Таблица 3.11– Недостатки и ошибки в первичном учете затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Недостатки | Пути устранения недостатков |
| 1 | Отсутствие подписей уполномоченных лиц, записи карандашом, незаполненные реквизиты в первичных документах | Рекомендуется соблюдать требования по заполнению первичных учетных документов |
| 2 | При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства выбранным методом значительно завышается себестоимость приплода | Рекомендуется исчислять себестоимость продукции молочного скотоводства коэффициентным методом |
| 3 | Неоправданная оценка навоза (навоз оценивается по цене возможной продажи) | Следует оценивать навоз по цене приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия) |
| 4 | Нерациональная номенклатура статей затрат | Рекомендуется использовать номенклатуру статей затрат, представленную в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) |
| 5 | Калькуляция себестоимости документально не оформляется | Следует составлять Калькуляционный лист, представленный в Приложении Д |

Таким образом, выполнение рекомендаций приведет к оптимизации ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, будет способствовать расчету наиболее справедливой себестоимости продукции и формированию объективного финансового результата.

# 4 КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА В ООО «ПЕРВЫЙ МАЙ»

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

Основная цель производственного цикла организации - превратить ресурсы (материалы, труд и накладные расходы) в конечный продукт. Целью же контроля в данном случае является проверка обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство продукции. От этого в конечном счете зависит уровень достоверности финансового результата от продажи произведенной продукции.

Предметом проверки являются правильность проведения затрат и отражения их в полном объеме и в соответствии с учетной политикой ООО «Первый май»; правильность определения себестоимости.

Основными задачами контроля за себестоимостью продукции являются:

* Проверка правильности включения отдельных видов затрат в себестоимость продукции;
* Проверка достоверности отчетных данных о фактической себестоимости всей товарной продукции и об ее объеме в отпускных ценах;
* Оценка выполнения планового задания по себестоимости продукции;
* Установление причин отклонений от плана (при превышении плановых затрат) и виновных должностных лиц;
* Выявление резервов снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий по устранению причин, вызвавших удорожание продукции, мобилизация скрытых резервов снижения себестоимости продукции.

Источниками контроля за себестоимостью продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» являются следующие данные:

* Утверждаемые плановые задания по себестоимости;
* Плановые и отчетные калькуляции этого показателя;
* Первичная документация и бухгалтерские записи по счетам учета производственных затрат (сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 25 «Общепроизводственные расходы», сч. 26 «Общехозяйственные расходы»);
* Данные аналитического и синтетического учета затрат на производство;
* Формы периодической и годовой отчетности ООО «Первый май»;
* Учетная политика ООО «Первый май»;
* Данные внутрихозяйственного контроля материальных ценностей, фонда заработной платы, основных фондов, денежных средств и другие, отражающие использование хозяйственных средств.
  1. **Планирование внутреннего контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации**

Перед началом процедуры планирования проводится предплановая подготовка и получение контролером информации о специфике деятельности, устройстве и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.

Планирование экономического контроля состоит из плана и программы. Цель планирования:

* Предварительно определить объем и тип необходимых тестов;
* Оценить издержки по их проведению;
* Иметь доказательства обоснованности выполнения контроля и его качества у экономического субъекта.

При контроле за производственными затратами и исчислением себестоимости могут применяться такие способы и приемы проверки, как экспертная оценка, контрольный запуск сырья и материалов в производство, наблюдения, арифметическая проверка, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций. В таблице 4.1 представлены основные способы проведения контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Таблица 4.1 – Методы и способы проведения контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, предложенные Г.Я. Остаевым и С.Р. Концевой

| Прием, метод | Краткая характеристика |
| --- | --- |
| Инвентаризация | Проверка наличия и состояния материальных ценностей. Выявленные фактические остатки материальных ценностей отражаются в инвентаризационных описях, на основе которых составляются сличительные ведомости |
| Аналитические процедуры | Выборочный анализ структуры себестоимости продукции позволяет выявить тенденции изменения структуры статей затрат (показателей себестоимости) для разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов предприятия. Проводится также сравнительный анализ фактических показателей себестоимости продукции с плановыми либо с параметрами прошлых периодов для выявления отклонений и причин этих отклонений |
| Устные опросы | Фактическая проверка объектов контроля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах; устный опрос используется путем проведения устного тестирования персонала, руководства предприятия и независимой (третьей) стороны по принципу «вопрос — ответ — результат»; для проведения устного опроса формируется специальный вопросник |
| Документальная проверка | Документы изучаются с формальной стороны, чтобы установить, составлены ли они по утвержденной форме, имеют ли все необходимые подписи должностных лиц, заполнены ли другие обязательные реквизиты (наименование документа, дата составления, содержание хозяйственной операции, измерители ее в натуральном и денежном выражении), нет ли в документах подчисток и неоговоренных исправлений и др. |
| Пересчет | Проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и независимые подсчеты |
| Сканирование | Изучение нетипичных операций, отраженных в документации |
| Прослеживание | Процедура, в ходе которой проверяются первичные документы, отражение их в регистрах синтетического и аналитического учета и заключительные корреспонденции счетов. Прослеживанию и пересчету должны быть подвергнуты распределяемые расходы (общепроизводственные, общехозяйственные и некоторые другие) для установления правильности разграничения в учете затрат, правильности отнесения на другие учетные объекты других распределяемых затрат, случаев произвольного перенесения части затрат с одного учетного объекта на другой |

Таким образом, проведение данных процедур контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства позволит выявить существенные ошибки в учете, факты превышения полномочий должностных лиц (кражи). Также появляется возможность судить о достоверности показателя себестоимости продукции. Выводы, сделанные на основании проведенных контрольных процедур, позволяют принимать рациональные управленческие решения.

Аналитические процедуры целесообразно проводить до начала ревизии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Это позволит ревизору сделать обоснованные выводы и дать предложения по использованию выявленных резервов роста производства продукции и снижению ее себестоимости.

При применении метода анализа технико-экономических факторов ревизор может обнаружить существенные отклонения результатов анализа от нормативных показателей, значительный перерасход или недоиспользование ресурсов, что одновременно позволит судить об уровне эффективности системы внутреннего контроля за производственными процессами.

Следующим шагом является выборочный анализ структуры себестоимости продукции (работ, услуг). Такой анализ следует проводить в динамике (за несколько отчетных периодов), что позволяет выявить тенденции изменения структуры статей биологических затрат (показателей себестоимости) с целью разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов организации. При выявлении значительных отклонений в структуре себестоимости выбранной для анализа продукции ревизор должен получить от ответственных лиц организации письменные объяснения причин этих отклонений.

Кроме того, для оценки уровня системы внутреннего контроля за производственными процессами и рациональным использованием в этих процессах материально-трудовых ресурсов следует провести сравнительный анализ фактических показателей себестоимости продукции с плановыми показателями себестоимости этой продукции. При выявлении значительных отклонений необходимо выяснить причины этого.

Общий план экономического контроля служит руководством при осуществлении намеченной программы. В плане экономического контроля предусматриваются сроки проведения и график проверки, подготовки акта ревизии (ревизионного заключения); учитываются реальные трудозатраты, определяются способы и приемы контроля. В таблице 4.2 представлен общий план контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства

Таблица 4.2 - Рабочий документ № 1 «Общий план контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проверяемая организация: ООО «Первый май»  Период, охватываемый проверкой: с 01.01.2016 г. по 31.12.2016 г.  Период проведения проверки: апрель 2017г.  Контролер-ревизор: Е.А. Камаева | | |
| № п/п | Планируемый вид работ | Приемы и способы контроля |
| 1 | Предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции | Аналитические процедуры, сравнение, тестирование, устный опрос |
| 2 | Проверка документирования операций: проверка первичной учетной документации; проверка накопительных и сводных учетных регистров | Прослеживание, сверка, пересчет |
| 3 | Проверка обоснованности аналитического учета затрат и выхода продукции молочного скотоводства | Сверка, пересчет, проверка документов |
| 4 | Проверка организации синтетического учета затрат | Сверка, пересчет, проверка документов |
| 5 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства | Пересчет |
| 6 | Оформление рабочих документов и выработка рекомендаций по устранению недостатков, выявленных в ходе проверки | Заключения, справки, акты, планы, расчеты |
| Контролер-ревизор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Е.А. Камаева  (подпись) | | |

На базе общего плана контроля в ООО «Первый май» разрабатывают программу контроля, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана контроля.

Составляя программу проверки учета затрат на производство продукции молочного скотоводства, контролер направляет свои усилия на проверку тех участков, которые не подвергались контролю или мало контролировались бухгалтерией ООО «Первый май».

Программа контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» представлена в таблице 4.3.

Таблица 4.3 – Рабочий документ № 2 «Программа контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проверяемая организация: ООО «Первый май»  Период, охватываемый проверкой: с 01.01.2016 г. по 31.12.2016 г.  Период проведения проверки: апрель 2017г.  Контролер-ревизор: Е.А. Камаева | | |
| Наименование контрольных процедур | Период проведения | Доказательная база |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Оценка системы внутреннего контроля | | |
| Проведение тестирования путем составления специального вопросника  Проведение устных опросов специалистов, работников, руководящих кадров  Аналитические процедуры (анализ динамики себестоимости, факторный анализ методом цепных подстановок)  Выборочный анализ структуры себестоимости продукции молочного скотоводства  Сравнительный анализ фактических показателей себестоимости продукции молочного скотоводства с плановыми | 03.04.2017-  04.04.2017 | Утверждаемые плановые задания по себестоимости продукции, плановые и отчетные калькуляции |
| 2.Проверка документирования операций учета затрат | | |
| Проверка качества первичной документации с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций  Проверка правильности ведения накопительных и сводных регистров | 05.04.2017-  07.04.2017 | Накладные, лимитно-заборные ведомости, регистры учета |

Продолжение таблицы 4.3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 3.Проверка обоснованности аналитического учета | | |
| Изучение номенклатуры статей  Проверка правильности определения объектов учета  Проверка учета затрат на оплату труда  Проверка расхода материальных ресурсов и правильности оценки материально-производственных запасов, отпускаемых в производство  Проверка правильности начисления амортизации и отнесения сумм на соответствующие объекты учета затрат  Проверка правильности учета затрат на содержание основных средств  Проверка правильности отнесения на затраты косвенных и накладных расходов | 10.04.2017-  14.04.2017 | Регистры аналитического и синтетического учета, данные инвентаризации и проверок использования материальных ценностей, фонда оплаты труда, акты инвентаризации основных средств |
| 4. Проверка организации синтетического учета затрат | | |
| Проверка соответствия данных аналитического учета данным синтетического учета  Прослеживание правильности корреспонденции счетов  Проверка правильности списания калькуляционных разниц | 17.04.2017-  21.04.2017 | Производственные отчеты, регистры аналитического и синтетического учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность |
| 5.Проверка правильности исчисления себестоимости | | |
| Проверка правильности исчисления себестоимости основной продукции (молоко)  Проверка правильности исчисления себестоимости сопряженной продукции (приплод)  Проверка правильности исчисления себестоимости побочной продукции (навоз) | 24.04.2017-  26.04.2017 | Калькуляционные листы, бухгалтерские справки |
| 6.Оформление рабочей документации | | |
| Оформление и представление результатов внутреннего контроля затрат на производство  Выработка рекомендаций по устранению недостатков, выявленных в ходе проверки | 27.04.2017-  28.04.2017 | Заключения, справки, акты, планы, расчеты |
| Контролер-ревизор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Е.А. Камаева  (подпись) | | |

Программа контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства представляет собой детальный перечень содержания процедур, необходимых для практической реализации плана контроля, для сбора доказательств.

* 1. Организация и методика контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации

Проведем контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» в соответствии с разработанным планом и программой контроля.

Для начала оценим уровень внутрихозяйственного контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» с помощью специального вопросника.

Таблица 4.4 – Рабочий документ № 3. Тест-вопросник «Оценка внутреннего контроля и учета процесса производства и затрат в ООО «Первый май»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направления и вопросы  тестирования | Ответ | | Примечание |
| Да | Нет |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Условия  Имеет ли доступ к бланкам накладных, лимитно - заборных карт, требованиям, нарядам, табелям, учетным листам кто – либо, кроме ответственных лиц? |  | + | Бланки хранятся в бухгалтерии |
| 2 | Реальность  Проверяются ли требования на материалы и карточки учета рабочего времени после их подготовки заведующим фермой? | + |  |  |
| 3 | Проверяются ли еженедельные отчеты о труде и использованных материалов, подготовленные заведующим фермой? | + |  |  |
| 4 | Полнота  Проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, требований, нарядов, табелей, учетных листов и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов? | + |  | Регистрируются в специальных журналах |
| 5 | **Ответственность**  Готовят ли наряды-заказы, накладные на материалы и заявки потребностей рабочей силы специально ответственные лица? | + |  |  |
| 6 | **Точность**  Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов, учета труда и производственных отчетов (ведомостей)? | + |  |  |

Продолжение таблицы 4.4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 7 | Осуществляется ли периодический пересмотр нормативных затрат? |  | - |  |
| 8 | Учитываются ли расхождения между информацией отчетов о готовой продукции и отчетов о полученной на склад продукции? | + |  |  |
| 9 | **Классификация**  Правильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям калькуляции? |  | + | Номенклатура статей затрат не соответствует классификации, установленной Методическими рекомендациями |
| 10 | **Учет**  Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции? | + |  | Метод учета затрат, закрепленный в Учетной политике на практике не применяется |
| 11 | Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета? | + |  |  |
| 12 | **Периодизация**  Отвечает ли учет затрат принципу «Временной определенности фактов»? |  | - | Первичные документы поступают в бухгалтерию с опозданием |

По данным вопросника контролера представленного в таблице 4.4 надежность системы бухгалтерского учета ООО «Первый май» можно оценить как среднюю.

Контроль затрат в ООО «Первый май» значительно затрудняется из-за того, что не установлены нормативные затраты. Принятие нормативных затрат будет способствовать укреплению системы внутреннего контроля. Также Необходимо привести в соответствие классификацию затрат по элементам и статьям затрат с Методическими рекомендациями. Также существует проблема нарушения графика документооборота.

Проверку первичной учетной документации проведем методом выборочного контроля. Выборочная проверка позволяет получить достаточно точные данные о проверяемой совокупности по её относительно малой части. Преимуществом выборочной проверки является сокращение трудозатрат.

Проведем проверку качества первичной документации по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май». Результаты данной проверки представим в таблице 4.5.

Таблица 4.5 – Рабочий документ № 4 «Результаты проверки качества первичной документации»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование проверяемого документа | Дата составления документа | Номер документа | Заключение контролера об ошибке |
| 1 | Ведомость учета расходов кормов (ф. № СП-20) | 31.03.2016 | 47 | Не указаны единицы измерения |
| 2 | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства [(ф. № 413-АПК)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_56084/5ab584f76bfbd54f7fc4dc683268792e12080d8a/#dst100296) | 14.02.2016 | 10 | Есть помарки и зачеркивания в расчете (зачеркивание табельного номера, помарка в расчете отработанного работником времени) |
| 3 | Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21) | 13.01.2016 | 1 | Нет подписи заведующего фермой |
| 4 | Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23) | 15.05.2016 | 65 | Незаполненные некоторые реквизиты (материально ответственное лицо, контрольное определение жирности молока), отсутствие подписей |

При проверке качества первичной документации были обнаружены незаполненные реквизиты: отсутствуют подписи материально-ответственных лиц, не указаны единицы измерения. Также обнаружены исправления и помарки в документах, что является нарушением статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ.

При проверке аналитического учета в ООО «Первый май» установлено, что объекты учета затрат на производство продукции скотоводства (основное молочное стадо и молодняк КРС) выделяются правильно.

Выявлено, что принятая в ООО «Первый май» номенклатура статей затрат не соответствует установленной Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. Также недостатком применяемой номенклатуры статей затрат является то, что прочие затраты составляют 30% всех затрат на производство продукции молочного скотоводства, что в значительной степени затрудняет управление затратами, и способствует потере контроля над ними.

Распределение косвенных расходов в ООО «Первый май» соответствует правилам ведения бухгалтерского учета. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы ежемесячно распределяются по объектам учета затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат за исключением затрат на корма.

При проверке синтетического учета необходимо оценить правильность составления корреспонденции счетов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май». В таблице 4.6 отразим результаты данной проверки.

Таблица 4.6 – Рабочий документ № 5 «Проверка правильности составления корреспонденции счетов по учету затрат на производство»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | | Документ-основание | Вывод контролера |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |  |
| 1 | Начислена амортизация основных средств | 873 268 | 20.01.2 | 02.01 | Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам (ф. № 49-АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 2 | Списаны ГСМ | 3 823 | 20.01.2 | 10.03 | Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269-АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 3 | Списаны корма, израсходованные для содержания продуктивных животных | 995 476 | 20.01.2 | 10.13.1, 10.13.2 | Ведомость учета расхода кормов (ф. № СП-20) | Корреспонденция счетов верна |
| 4 | Отнесена стоимость услуг машинно-тракторного парка | 573 747 | 20.01.2 | 23.03 | Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301 АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 5 | Распределены общепроизводственные расходы и отнесены на затраты животноводства | 303 971 | 20.01.2 | 25 | Ведомость распределения общепроизводственных расходов, Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) | Корреспонденция счетов верна |

Продолжение таблицы 4.6

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |  |
| 6 | Распределены общехозяйственные расходы и отнесены на затраты животноводства | 223 722 | 20.01.2 | 26 | Ведомость распределения общехозяйственных расходов, Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 7 | Отражена стоимость работ и услуг для основного производства сторонних организаций | 29 401 | 20.01.2 | 60.01 | Акт приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг | Корреспонденция счетов верна |
| 8 | Начислена оплата труда работникам животноводства | 1 592 280 | 20.01.2 | 70 | Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. 413-АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 9 | Отражены отчисления в государственные внебюджетные фонды с сумм оплаты труда работников животноводства | 477 684 | 20.01.2 | 69 | Расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), Бухгалтерская справка (ф. № 88 - АПК) | Корреспонденция счетов верна |
| 10 | Списаны расходы по командировке, необходимой для нужд основного производства | 1 094 | 20.01.2 | 71.01 | Авансовый отчет (ф. № АО-1) с приложение документов на покупку МПЗ | Корреспонденция счетов верна |
| 11 | Оприходован приплод продуктивных животных по плановой себестоимости 10 850 руб. / гол. | 904 166 | 11.01 | 20.01.2 | Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39) | Корреспонденция счетов верна |
| 12 | Оприходовано молоко, полученное от молочного стада коров по плановой себестоимости 1980 руб./ц. | 11 690 250 | 43 | 20.01.2 | Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21), Ведомость учета движения молока  (ф. № СП-23) | Корреспонденция счетов верна |

Результаты проверки свидетельствуют о том, что в ООО «Первый май» составляются верные корреспонденции счетов по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

Вопросы правильности исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» подробно рассмотрены в параграфе 3.2 Выпускной квалификационной работы.

Проведем анализ динамики себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

Таблица 4.7 – Рабочий документ № 6 «Анализ динамики себестоимости 1 ц молока»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Себестоимость 1 ц. молока, руб. | Абсолютный  прирост, руб. | | Темп роста, % | | Темп  прироста,  % | | Абсолютное значение 1% прироста, руб. | |
| Б | Ц | Б | Ц | Б | Ц | Б | Ц |
| 2009 | 800,00 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2010 | 1 210,00 | 410 | 410 | 151,25 | 151,25 | 51,25 | 51,25 | 8,00 | 8,00 |
| 2011 | 1 298,00 | 498 | 88 | 162,25 | 107,27 | 62,25 | 7,27 | 8,00 | 12,10 |
| 2012 | 1 339,00 | 539 | 41 | 167,38 | 103,16 | 67,38 | 3,16 | 8,00 | 12,98 |
| 2013 | 1 325,00 | 525 | -14 | 165,63 | 98,95 | 65,63 | -1,05 | 8,00 | 13,39 |
| 2014 | 1 460,00 | 660 | 135 | 182,50 | 110,19 | 82,50 | 10,19 | 8,00 | 13,25 |
| 2015 | 1 980,00 | 1180 | 520 | 247,50 | 135,62 | 147,50 | 35,62 | 8,00 | 14,60 |
| 2016 | 2 137,00 | 1 337 | 157 | 267,13 | 107,93 | 167,13 | 7,93 | 8,00 | 19,80 |
| В среднем за год | 1 443,63 | 736 | 191 | 191,95 | 116,34 | 91,95 | 16,34 | 8,00 | 13,45 |

Анализируя данные таблицы 4.7, следует отметить, что самый высокий темп прироста себестоимости 1 ц молока наблюдается в 2010г. в сравнении с 2009г. В 2013 году единственный раз за весь рассматриваемый период произошло снижение себестоимости 1 ц молока в сравнении с 2012 годом на 14 руб. В 2015 году наблюдается резкое увеличение себестоимости 1 ц молока на 520 руб. или на 36% в сравнении с 2014 годом. Также по данным таблицы видно, что в среднем себестоимость 1 ц молока с каждым годом увеличивается на 16%, что в абсолютном выражении составляет 191 руб.

На рисунке 4.1 представлено графическое изображение выравнивания ряда динамики себестоимости 1 ц молока по прямой. Таким образом, за 8 лет в ООО «Первый май» наблюдается четкая тенденция роста себестоимости 1 ц молока. Рост себестоимости – это нежелательное явление для организации, однако, его избежать невозможно, потому что в нашей стране наблюдается довольно высокий уровень инфляции.

Рисунок 4.1 – Графическое изображение выравнивания по прямой ряда динамики себестоимости 1 ц молока за 2009 – 2016 г.г.

Экономический анализ предполагает определение факторов, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, а также оценку степени их влияния. Себестоимость молока зависит от двух основных факторов: продуктивности животных и затрат на обслуживание одной головы скота. Проанализируем влияние названых факторов, на уровень себестоимости молока и приплода в ООО «Первый май» методом цепных подстановок, расчет представим в таблице 4.8.

Таблица 4.8 – Рабочий документ № 7 «Факторный анализ себестоимости продукции молочного скотоводства»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид  продукции | Затраты на 1  среднегодовую голову, руб. | | Продуктивность  1 головы, ц.  (голов) | | Себестоимость 1 ц.  (1 головы)., руб. | | | Отклонение, руб. (+,-) | | |
| 2015г. | 2016г. | 2015г. | 2016г. | 2015г. | 2016г. | усл. | за счет изменения | | всего |
| затрат на 1 голову | продуктивности |
| Молоко | 129687 | 140183 | 65,56 | 65,6 | 1978,14 | 2 137 | 1976,94 | 160 | -1,21 | 159 |
| Приплод | 5404 | 10552 | 1,02 | 0,92 | 5298,04 | 11 396 | 5873,91 | 5522,09 | 575,87 | 6097,96 |
| Итого | 135091 | 150735 | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х | Х |

Условная себестоимость рассчитывается делением затрат на содержание 1 головы базисного периода на продуктивность животных в отчетном периоде.

Данные таблицы 4.8 свидетельствуют о том, что себестоимость 1 ц молока увеличилась на 159 руб., в том числе за счет роста затрат на 1 голову на 160 руб., а за счет увеличения продуктивности снизилась на 1,21 руб. Себестоимость 1 головы приплода увеличилась на 6097,96 руб., в том числе за счет увеличения затрат на 1 голову на 5522,09 руб., за счет снижения продуктивности увеличилась на 575,87 руб. Оценив влияние факторов на себестоимость продукции молочного скотоводства, следует отметить, что значительный рост затрат на содержание 1 головы вызывает существенное увеличение себестоимости, а повышение продуктивности коров основного молочного стада является резервом снижения себестоимости продукции молочного скотоводства.

При проведении проверки учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» грубых нарушений не выявлено. Наиболее значимые нарушения и рекомендации по их устранению отражены в таблице 4.9.

Таблица 4.9 – Рабочий документ № 8 «Ведомость выявленных нарушений по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Описание нарушения | Влияние нарушения | Нормативная база | Рекомендации контролера |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Метод учета затрат, закрепленный в Учетной политике организации на практике не применяется | Несоответствие реального ведения учета принятой Учетной политике | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792 | Следует пересмотреть Учетную политику и внести коррективы. Установленные способы ведения бухгалтерского учета должны фактически выполняться |
| 2 | При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства выбранным методом значительно завышается себестоимость приплода | Рассчитанная себестоимость не соответствует реальной себестоимости | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) | Рекомендуется применять коэффициентный метод расчета себестоимости продукции молочного скотоводства |
| 3 | Необоснованная оценка побочной продукции (навоза) | Исчисленная себестоимость продукции не соответствует реальной | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) | Рекомендуется оценивать навоз по стоимости закупки минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия) |
| 4 | Нерациональная номенклатура статей затрат на производство продукции молочного скотоводства | Затрудняется управление затратами, теряется контроль над ними | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) | Рекомендуется применять номенклатуру статей затрат, установленную Методическими рекомендациями |
| 5 | Некачественное оформление первичных документов | Ставится под сомнение подлинность хозяйственной операции | Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ | Рекомендуется оформлять первичные документы в соответствии с правилами |

Продолжение таблицы 4.9

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства документально не оформляется | Затрудняется проведение аналитических процедур | Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792 | Рекомендуется составлять Калькуляционный лист, представленный в Приложении Д |
| 7 | Уставом ООО «Первый май» предусмотрено сознание ревизионной комиссии, но фактически комиссия не действует | Снижается уровень внутрихозяйственного контроля | Федеральный Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. №14-ФЗ | Необходимо создание реально действующей ревизионной комиссии |
| 8 | Не проводится процедура обязательного аудита | Применение санкций за несоблюдение действующего законодательства | Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008г. № 307-ФЗ | Рекомендуется проводить процедуру обязательного аудита |

Таким образом, выполнение данных рекомендаций будет способствовать совершенствованию учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и усилению внутрихозяйственного контроля ООО «Первый май».

4.4 Обобщение и оформление результатов контроля затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации

Завершающим этапом проведения проверки учета затрат на производство продукции молочного скотоводства является составление обобщающего документа. В качестве обобщающего документа составлен Акт ревизии учета затрат на производство продукции молочного скотоводства. В Акте указаны выявленные нарушения и просьба устранить выявленные недостатки.

АКТ ревизии учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май»

№ 1 от 28.04.2017 г.

Контролер-ревизор Е.А. Камаева произвела проверку учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» за период с 01 января 2016 г. по 31 декабря 2016 г.

Ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган ООО «Первый май». Обязанность контролера-ревизора заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного контроля.

Контроль планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что учет затрат на производство не содержит существенных искажений. Проверка проводилась на выборочной основе и включала в себя изучение и раскрытие на основе тестирования доказательств, оценку принципов и методов учета затрат на производство.

В результате проведенного контроля установлены следующие нарушения действующего порядка учета затрат на производство продукции молочного скотоводства:

* Установленный Учетной политикой метод учета затрат не применяется на практике;
* При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства выбранным методом значительно завышается себестоимость приплода;
* В хозяйстве производится необоснованная оценка побочной продукции (навоза);
* Установлена нерациональная номенклатура статей затрат на производство продукции молочного скотоводства;
* Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства документально не оформляется;
* Первичная документация по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства оформляется некачественно.

Для устранения выявленных недостатков учета затрат на производство продукции молочного скотоводства мы рекомендуем провести ряд процедур:

* Внести изменения в Учетную политику и вести учет в соответствии с ее положениями;
* Исчислять себестоимость продукции молочного скотоводства коэффициентным методом;
* Оценивать навоз по стоимости закупки минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия);
* Применять номенклатуру статей затрат, установленную Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ);
* Составлять Калькуляционный лист, представленный в Приложении Д;
* Оформлять первичные документы в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ.

Руководство ООО «Первый май», ознакомившись с заключением контролера-ревизора, признало необходимость мероприятий по исправлению ошибок, и в результате ошибки были исправлены.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства является важным участком бухгалтерского учета и контроля, так как для сельскохозяйственного производства характерны высокий уровень материальных затрат, затрат на оплату труда. В свою очередь молочное скотоводство является одной из ведущих отраслей агропромышленного комплекса в экономике Российской Федерации и Удмуртской Республики.

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

Объектом исследования выбрана коммерческая организация, основным видом деятельности которой является разведение крупного рогатого скота черно-пестрой породы, ООО «Первый май» Малопургинскго района Удмуртской Республики.

За анализируемый период с 2014 г. по 2015 г. количество произведенного молока увеличилось на 150 ц., что обусловлено увеличением продуктивности молочного стада коров. Наблюдается снижение прироста живой массы КРС на 630 ц за счет сокращения продуктивности молодняка КРС. Производство зерна снижается на 13 036 ц за счет сокращения площади сельскохозяйственных угодий почти в два раза и значительного снижения урожайности зерновых культур.

Значение всех экономических показателей снижается за рассматриваемый период, что характеризует отрицательную тенденцию. Сокращение выручки от продажи продукции на 24 883 тыс. руб. вызвано снижением объемов продаж продукции молочного скотоводства из-за заражения скота инфекционным заболеванием. Эти факторы в целом отрицательно сказались на финансовом результате хозяйственной деятельности ООО «Первый май»: получен убыток от продаж в 2015 и 2016 годах, в 2016 году получен убыток до налогообложения и чистый убыток.

Усугубилось и финансовое состояние ООО «Первый май» за анализируемый период, о чем свидетельствует снижение показателей ликвидности и финансовой устойчивости. По общей величине основных источников формирования запасов и затрат имеется значительный недостаток, к концу 2016 года он составил 27 847 тыс. руб. Такую тенденцию следует охарактеризовать как нерациональное создание материальных запасов и незавершенного производства, отрицательно влияющее на уровень финансового состояния ООО «Первый май». Организация достаточно хорошо обеспечена собственными источниками финансирования в части формирования внеоборотных активов.

Таким образом, сложившееся к концу 2016 года финансовое состояние данной организации следует признать кризисным.

Для обеспечения нормального уровня финансовой устойчивости организации необходимо снизить материальные запасы и затраты, увеличить собственные источники их покрытия.

В ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики бухгалтерский учёт ведётся по журнально-ордерной форме учета и отчетности с элементами автоматизации, применяется программа **«1С:Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия». Учет расчетов с персоналом по оплате труда производится с помощью конфигурации «КАМИН: Расчет заработной платы. Версия 3.0».**

Положительной чертой первичного учета в ООО «Первый май» Малопургинского района является то, что все факты хозяйственной жизни оформляются первичными учетными документами.

В организации используется характерная для России традиционная система учета затрат, согласно которой прямые затраты на производство продукции на основании расходных документов относят в дебет счета 20 «Основное производство», а косвенные расходы учитывают в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет затрат на производство продукции молочного скотоводства ведется на отдельных аналитических счетах «Молочное стадо» и «Рождение телят» операционного калькуляционного счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». По дебету счета накапливаются затраты на содержание молочного стада коров, а по кредиту отражается выход продукции.

В течение года продукцию молочного скотоводства оценивают по плановой себестоимости, а в конце года доводят ее до фактической себестоимости методом дополнительной записи или «красное сторно».

При проведении контроля учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики выявлены следующие ошибки и недостатки:

* Не соблюдается график документооборота по учету затрат на производство и выходу продукции молочного скотоводства: не все документы поступают в бухгалтерию своевременно, вследствие чего с опозданием заносятся в бухгалтерскую программу;
* Применяется нерациональная номенклатура статей затрат на производство продукции молочного скотоводства;
* При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства выбранным методом значительно завышается себестоимость приплода;
* Применяется необоснованная оценка побочной продукции (навоза);
* Калькуляция себестоимости документально не оформляется;
* Метод учета затрат, закрепленный в Учетной политике организации на практике не применяется;
* Уставом ООО «Первый май» предусмотрено сознание ревизионной комиссии, но фактически комиссия не действует;
* Не проводится процедура обязательного аудита;
* Некачественно оформляются первичные документы по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства.

Для устранения выявленных недостатков учета затрат на производство продукции молочного скотоводства мы рекомендуем провести ряд процедур:

* Применять номенклатуру статей затрат, установленную Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ);
* Исчислять себестоимость продукции молочного скотоводства коэффициентным методом;
* Оценивать навоз по стоимости закупки минеральных удобрений с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия);
* Составлять Калькуляционный лист, представленный в Приложении Д;
* Следует пересмотреть Учетную политику, внести коррективы и вести бухгалтерский учет в соответствии с ее положениями;
* Для совершенствования внутреннего контроля необходимо создание ревизионной комиссии;
* Рекомендуется проводить процедуру обязательного аудита;
* Оформлять первичные документы в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ;

Таким образом, выполнение данных рекомендаций будет способствовать совершенствованию учета затрат на производство продукции молочного скотоводства и усилению внутрихозяйственного контроля ООО «Первый май» Малопургинского района Удмуртской Республики.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994г. № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998г. № 146-ФЗ (в ред. от 28.12.2016г.)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017г.)
4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001г. №197-ФЗ (в ред. от 03.07.2016г.)
5. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998г. №14-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 г.)
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016г.)
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (ред. От 01.05.2017г.)
8. [Положение](consultantplus://offline/ref=22AF1A0FE3257FF8F4972FB727E4A894A9D4AACA845E4F6FD6D4F32EDDFDCD8252407F967FE0C62CdDO5G) по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, Утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999г. № 33н. (ред. от 06.04.2015г.)
9. [Положение](consultantplus://offline/ref=22AF1A0FE3257FF8F4972FB727E4A894A9D4AACA845E4F6FD6D4F32EDDFDCD8252407F967FE0C62CdDO5G) по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, Утверждено Приказом Минфина России от 09.06.2001г. № 44н. (ред. от 16.05.2016г.)
10. [Положение](consultantplus://offline/ref=22AF1A0FE3257FF8F4972FB727E4A894A9D4AACA845E4F6FD6D4F32EDDFDCD8252407F967FE0C62CdDO5G) по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, Утверждено Приказом Минфина России от 02.02.2011г. № 11н. (ред. от 16.05.2016г.)
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015г.)
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. 08.11.2010г.)
13. Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ 13.06.2001г. № 654). – М.: Минсельхоз РФ, 2001. – 332с.
14. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ 29.01.2002г. № 88). – М.: Минсельхоз РФ, 2002. – 371с.
15. Методические рекомендации по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях (утверждены приказом Минсельхоза РФ 13.06.01 №654). – М.: Минсельхоз РФ, 2002. – 142с.
16. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (утверждены приказом Минсельхоза РФ 31.01.2003г. №26). - М.: Минсельхоз РФ, 2003. – 204с.
17. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ 6.06.2003г. №792). – М.: Минсельхоз РФ, 2003. – 205с.
18. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ 31.01.2003г. № 26). – М.: Минсельхоз РФ, 2003. – 75с.
19. Альбом специализированных форм первичной учетной документации (приложение к приказу Минсельхоза РФ от 16.05.2003г. №750). – М.: Минсельхоз РФ, 2003. – 46с.
20. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве. - М.: Минсельхоз РФ, 2007.- 115с.
21. Методические рекомендации по закрытию счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. - М.: Минсельхоз РФ, 2009. – 135с.
22. Алборов Р. А.Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: Дело и сервис, 2005.
23. Алборов Р. А., Концевая С. М., Остаев Г. Я. Моделирование управленческого учета и контроля затрат в кормопроизводстве // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2006. No 1 (7). с. 49–54.
24. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в трансформационной экономике скотоводства/ Р.А. Алборов, Т.А. Ильина; ИжГСХА – Ижевск: ИжГСХА, 2003. – 194 с.
25. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, А.А. Мельникова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2014. – 424с.
26. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: учебник / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – 4-е изд., доп. и перераб.– М.: Финансы и статистика, 1997.– 416с.
27. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 392 с.:ил.
28. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита. - М.: Высшая школа, 1994. - 364 с.
29. Белый И. Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: учеб. пособие. Минск: Высшая школа, 1990.
30. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: Учебник для нач. проф. образования / Р.Н. Расторгуева, А.В. Казакова, А.И. Павлычев и др.; Под ред. Р.Н. Расторгуевой – М.: ПрофОбрИздат, 2002. – 416с.
31. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство / Л.С. Васильева, Д.И. Ряковский, М.В. Петровская. – 2-е изд., исправленное. – М.: Эксмо, 2008. – 320с.
32. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М. А. Вахрушина – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Национальное образование», 2013. – 672с.
33. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359с.
34. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: Т К Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 472с.
35. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров / Е. Ю. Воронова. – М.: Изд-во Юрай, 2013 г. – 551с.
36. Гусева, Т.М. Бухгалтерский учет: учеб. – практическое пособие / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина, Х.Ш. Нурмухамемодова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 576с.
37. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ.:/ Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. –560с
38. Ибрагимов, Г.М. Система управления затратами предприятия в России в современных условиях / Г.М. Ибрагимов, А.М. Акчурина // Современные проблемы науки и образования. – 2014. - No 6. – С. 567.
39. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юрист, 2003. – 618с.
40. Керимов, В.Э. Калькуляция себестоимости продукции (поиск альтернатив) / В.Э. Керимов // Вестник финансового университета. – 2004. – No 4. – С. 41-47.
41. Клычова Г. С, Исхаков А*. Т.* Механизм формирования себестоимости молока и приплода в молочном скотоводстве в условиях группировки затрат по физиологическим группам // Бухучет в сельском хозяйстве. 2009. № 11.
42. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учёта / Р.И. Криницкий. – М: Финансы и статистика, 1990 – 120с.
43. Кувшинов, М.С. Бухгалтерский учет. Экспресс – курс: учебное пособие / М.С. Кувшинов. – 4-е изд., перераб. – М.: КНОРУС, 2015. – 320с.
44. Лисович, Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д: издательский центр «Март», 2000. – 354с.
45. Остаев Г. Я., Концевая С. Р. Организация управленческого учета и внутреннего контроля в кормопроизводстве: монография. М.: Изд-во МСХА им. К. А. Тимирязева, 2014. 212 с.
46. Остаев Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – М. : Дело и сервис, 2015. – 272 с.
47. Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Концевой Г.Р., Алборов А.А. Организация и методика внутреннего контроля учета затрат в сельском хозяйстве / Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая, Г.Р. Концевой, А.А. Алборов //Учет. Анализ. Аудит. – 2015. - № 3.
48. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник / М.З. Пизенгольц. – 4-изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400с.
49. Рассказова – Николаева, С.А. Управленческий учет: учебное пособие / С.А. Рассказова – Николаева, С.В. Щебек, Е.А. Николаева. – СПб: Питер, 2013. – 496с.
50. Управленческий учет: учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета.-2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512с.
51. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416с.
52. Чеглакова, С.Г. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие / С.Г. Чеглакова, О.В. Киселева, О.В. Скрипинина, Ю.Н. Прудникова. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 448с.

# Приложение А

Приложение № 1  
к Приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н

(в ред. Приказов Минфина России  
от 05.10.2011 № 124н,  
от 06.04.2015 № 57н)

Бухгалтерский баланс

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | На 31 декабря |  | 2016 г. | |  | | | | | Коды | | | |
| Форма по ОКУД | | | | | | | | | | | | 0710001 | | | |
| Дата (число, месяц, год) | | | | | | | | | | | | 31 | 12 | | 2016 |
| Организация | Общество с ограниченной ответственностью «Первый май» | | | | | | | | по ОКПО | | | 59419131 | | | |
| Идентификационный номер налогоплательщика | | | | | | | | | ИНН | | | 1821009855 | | | |
| Вид экономической деятельности | | Сельское хозяйство | | | | | | | | по ОКВЭД | | 01.50 | | | |
| Организационно-правовая форма/форма собственности | | | | | | Общество | | | | |  |  | |  | |
| с ограниченной ответственностью/частная | | | | | | | | по ОКОПФ/ОКФС | | | | 1 23 00 | | 16 | |
| Единица измерения: тыс. руб. | | | | | | | | | по ОКЕИ | | | 384 | | | |

Местонахождение (адрес) 427828, УР, Малопургинский район, д. Баграш-Бигра,

Ул. Трактовая, 16

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На | 31 декабря | | |  | На 31 декабря | | | На 31 декабря | | |
| Наименование показателя 2 | Коды | 20 | | 16 | г.3 | | 20 | 15 | г.4 | 20 | 14 | г.5 |
|  |  |  | |  |  | |  |  |  |  |  |  |
| АКТИВ |  |  | | | | |  | | |  | | |
| I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  | | | | |  | | |  | | |
| Нематериальные активы | 1110 |  | | | | |  | | |  | | |
| Результаты исследований и разработок | 1120 |  | | | | |  | | |  | | |
| Нематериальные поисковые активы | 1130 |  | | | | |  | | |  | | |
| Материальные поисковые активы | 1140 |  | | | | |  | | |  | | |
| Основные средства | 1150 | 154 665 | | | | | 168 351 | | | 159 954 | | |
| Доходные вложения в материальные ценности | 1160 |  | | | | |  | | |  | | |
| Финансовые вложения | 1170 |  | | | | |  | | |  | | |
| Отложенные налоговые активы | 1180 |  | | | | |  | | |  | | |
| Прочие внеоборотные активы | 1190 | 1 987 | | | | | 2 075 | | | 280 | | |
| Итого по разделу I | 1100 | 156 652 | | | | | 170 426 | | | 160 234 | | |
| II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  | | | | |  | | |  | | |
| Запасы | 1210 | 91 159 | | | | | 98 834 | | | 102 662 | | |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 1220 |  | | | | |  | | |  | | |
| Дебиторская задолженность | 1230 | 3 573 | | | | | 4 186 | | | 9 312 | | |
| Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) | 1240 | 1 000 | | | | | 800 | | |  | | |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 340 | | | | | 207 | | | 519 | | |
| Прочие оборотные активы | 1260 | 1 | | | | |  | | |  | | |
| Итого по разделу II | 1200 | 96 073 | | | | | 104 027 | | | 112 493 | | |
| БАЛАНС | 1600 | 252 725 | | | | | 274 453 | | | 272 727 | | |

Продолжение Приложения А

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На | 31 декабря | | | |  | На 31 декабря | | | | | На 31 декабря | | | |
| Наименование показателя 2 | Коды | 20 | |  | г.3 | | | 20 | | 15 | г.4 | | 20 | | 14 | г.5 |
|  |  |  | |  |  | | |  | |  |  | |  | |  |  |
| ПАССИВ |  |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6 |  |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) | 1310 | 9 395 | | | | | | 9 395 | | | | | 9 395 | | | |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | 1320 | ( |  | | | )7 | | ( |  | | | ) | ( |  | | ) |
| Переоценка внеоборотных активов | 1340 | 30 289 | | | | | | 30 401 | | | | | 30 640 | | | |
| Добавочный капитал (без переоценки) | 1350 | 131 044 | | | | | | 134 207 | | | | | 133 964 | | | |
| Резервный капитал | 1360 | 274 | | | | | | 272 | | | | | 272 | | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | 22 304 | | | | | | 25 697 | | | | | 24 017 | | | |
| Итого по разделу III | 1300 | 193 306 | | | | | | 199 972 | | | | | 198 288 | | | |
| IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Заемные средства | 1410 | 26 658 | | | | | | 39 396 | | | | | 39 139 | | | |
| Отложенные налоговые обязательства | 1420 |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Оценочные обязательства | 1430 |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Прочие обязательства | 1440 |  | | | | | | 185 | | | | | 651 | | | |
| Итого по разделу IV | 1400 | 26 658 | | | | | | 39 581 | | | | | 39 790 | | | |
| V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Заемные средства | 1510 |  | | | | | | 1 104 | | | | | 3 102 | | | |
| Кредиторская задолженность | 1520 | 25 204 | | | | | | 26 424 | | | | | 22 186 | | | |
| Доходы будущих периодов | 1530 | 7 557 | | | | | | 7 372 | | | | | 9 361 | | | |
| Оценочные обязательства | 1540 |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Прочие обязательства | 1550 |  | | | | | |  | | | | |  | | | |
| Итого по разделу V | 1500 | 32 761 | | | | | | 34 900 | | | | | 34 649 | | | |
| БАЛАНС | 1700 | 252 725 | | | | | | 274 453 | | | | | 272 727 | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Руководитель |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ |  | ” |  | 20 |  | г. |

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетная дата отчетного периода.

4. Указывается предыдущий год.

5. Указывается год, предшествующий предыдущему.

6. Некоммерческая организация именует указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение Б

(в ред. Приказа Минфина России  
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| за | | | 12 месяцев | 20 | 16 | г. | | | | | | Коды | | | |
| Форма по ОКУД | | | | | | | | | | | | 0710002 | | | |
| Дата (число, месяц, год) | | | | | | | | | | | | 31 | 12 | | 2016 |
| Организация | Общество с ограниченной ответственностью «Первый май» | | | | | | | | по ОКПО | | | 59419131 | | | |
| Идентификационный номер налогоплательщика | | | | | | | | | ИНН | | | 1821009855 | | | |
| Вид экономической деятельности | | Сельское хозяйство | | | | | | | | по ОКВЭД | | 01.50 | | | |
| Организационно-правовая форма/форма собственности | | | | | | | Общество | | | |  |  | |  | |
| с ограниченной ответственностью/частная | | | | | | | | по ОКОПФ/ОКФС | | | | 1 23 00 | | 16 | |
| Единица измерения: тыс. руб. | | | | | | | | | по ОКЕИ | | | 384 | | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  | | За | | | | 12 месяцев | | | |  | За | | | 12 месяцев | | | |  | |
| Наименование показателя 2 | Код |  | | 20 | | | | | 16 | г.3 | | | 20 | | | | 15 | г.4 | | | |
|  |  |  | |  | | | | |  |  | | |  | | | |  |  | | | |
| Выручка 5 | 2110 | |  | 128 345 | | | | | | | | | 131 017 | | | | | | | | |
| Себестоимость продаж | 2120 | |  | ( | | | 139 907 | | | | | ) | ( | | 142 678 | | | | ) | | |
| Валовая прибыль (убыток) | 2100 | |  | ( 11 562 ) | | | | | | | | | ( 11 661 ) | | | | | | | | |
| Коммерческие расходы | 2210 | |  |  | |  | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| Управленческие расходы | 2220 | |  |  | |  | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| Прибыль (убыток) от продаж | 2200 | |  | ( 11 562 ) | | | | | | | | | ( 11 661 ) | | | | | | | | |
| Доходы от участия в других организациях | 2310 | |  |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Проценты к получению | 2320 | |  |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Проценты к уплате | 2330 | |  | ( | | | 5 377 | | | | | ) | ( | | | 6 316 | | | ) | | |
| Прочие доходы | 2340 | |  | 19 372 | | | | | | | | | 24 671 | | | | | | | | |
| Прочие расходы | 2350 | |  | ( | | | 5 611 | | | | | ) | ( | | | 4 391 | | | ) | | |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | | ( 3 178 ) | | | | | | | | | 2 303 | | | | | | | | |
| Текущий налог на прибыль | 2410 |  | |  |  | | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) | 2421 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Изменение отложенных налоговых обязательств | 2430 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Изменение отложенных налоговых активов | 2450 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Прочее | 2460 |  | | ( 213 ) | | | | | | | | | ( 623 ) | | | | | | | | |
| Чистая прибыль (убыток) | 2400 |  | | ( 3 391 ) | | | | | | | | | 1 680 | | | | | | | | |

Продолжение Приложения Б

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | За | 12 месяцев | | |  | За | 12 месяцев | | |  |
| Наименование показателя 2 | Код | 20 | | 16 | г.3 | | 20 | | 16 | г.4 | |
|  |  |  | |  |  | |  | |  |  | |
| Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2510 |  | | | | |  | | | | |
| Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2520 |  | | | | |  | | | | |
| Совокупный финансовый результат периода 6 | 2500 | ( 3 391 ) | | | | | 1 680 | | | | |
| Справочно  Базовая прибыль (убыток) на акцию | 2900 |  | | | | |  | | | | |
| Разводненная прибыль (убыток) на акцию | 2910 |  | | | | |  | | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Руководитель |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ |  | ” |  | 20 |  | г. |

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Приложение В

(в ред. Приказа Минфина России  
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| за | | | 12 месяцев | 20 | 15 | г. | | | | | | Коды | | | |
| Форма по ОКУД | | | | | | | | | | | | 0710002 | | | |
| Дата (число, месяц, год) | | | | | | | | | | | | 31 | 12 | | 2016 |
| Организация | Общество с ограниченной ответственностью «Первый май» | | | | | | | | по ОКПО | | | 59419131 | | | |
| Идентификационный номер налогоплательщика | | | | | | | | | ИНН | | | 1821009855 | | | |
| Вид экономической деятельности | | Сельское хозяйство | | | | | | | | по ОКВЭД | | 01.50 | | | |
| Организационно-правовая форма/форма собственности | | | | | | | Общество | | | |  |  | |  | |
| с ограниченной ответственностью/частная | | | | | | | | по ОКОПФ/ОКФС | | | | 1 23 00 | | 16 | |
| Единица измерения: тыс. руб. | | | | | | | | | по ОКЕИ | | | 384 | | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  | | За | | | | 12 месяцев | | | |  | За | | | 12 месяцев | | | |  | |
| Наименование показателя 2 | Код |  | | 20 | | | | | 15 | г.3 | | | 20 | | | | 14 | г.4 | | | |
|  |  |  | |  | | | | |  |  | | |  | | | |  |  | | | |
| Выручка 5 | 2110 | |  | 131 017 | | | | | | | | | 153 228 | | | | | | | | |
| Себестоимость продаж | 2120 | |  | ( | | | 142 678 | | | | | ) | ( | | 142 795 | | | | ) | | |
| Валовая прибыль (убыток) | 2100 | |  | ( 11 661 ) | | | | | | | | | 10 433 | | | | | | | | |
| Коммерческие расходы | 2210 | |  |  | |  | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| Управленческие расходы | 2220 | |  |  | |  | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| Прибыль (убыток) от продаж | 2200 | |  | ( 11 661 ) | | | | | | | | | 10 433 | | | | | | | | |
| Доходы от участия в других организациях | 2310 | |  |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Проценты к получению | 2320 | |  |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Проценты к уплате | 2330 | |  | ( | | | 6 316 | | | | | ) | ( | | | 6 422 | | | ) | | |
| Прочие доходы | 2340 | |  | 24 671 | | | | | | | | | 25 974 | | | | | | | | |
| Прочие расходы | 2350 | |  | ( | | | 4 391 | | | | | ) |  | | | ( 5 273 ) | | |  | | |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 2300 |  | | 2 303 | | | | | | | | | 24 712 | | | | | | | | |
| Текущий налог на прибыль | 2410 |  | |  |  | | | | | |  | |  |  | | | | | | |  |
| в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) | 2421 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Изменение отложенных налоговых обязательств | 2430 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Изменение отложенных налоговых активов | 2450 |  | |  | | | | | | | | |  | | | | | | | | |
| Прочее | 2460 |  | | ( 623 ) | | | | | | | | | ( 695 ) | | | | | | | | |
| Чистая прибыль (убыток) | 2400 |  | | 1 680 | | | | | | | | | 24 017 | | | | | | | | |

Продолжение Приложения В

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | За | 12 месяцев | | |  | За | 12 месяцев | | |  |
| Наименование показателя 2 | Код | 20 | | 15 | г.3 | | 20 | | 14 | г.4 | |
|  |  |  | |  |  | |  | |  |  | |
| Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2510 |  | | | | |  | | | | |
| Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2520 |  | | | | |  | | | | |
| Совокупный финансовый результат периода 6 | 2500 | 1 680 | | | | | 24 017 | | | | |
| Справочно  Базовая прибыль (убыток) на акцию | 2900 |  | | | | |  | | | | |
| Разводненная прибыль (убыток) на акцию | 2910 |  | | | | |  | | | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Руководитель |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ |  | ” |  | 20 |  | г. |

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Приложение Г

Стадии предварительной оценки системы учета, контроль производства и затрат

Тестирование

Выводы

Оценка

Изучение

Стадии аналитических процедур

Выводы и рекомендации хозяйствующему субъекту. Разработка управленческих решений

Анализ статей биологических затрат, затрат на производство и структуры себестоимости

Анализ показателей динамики производства продукции и ее себестоимости

Анализ факторов, влияющих на производство продукции и ее себестоимость

Стадии контрольных процедур (проверок)

Контроль обоснованности организации аналитического учета биологических затрат и выхода продукции

Проверка документирования, отражения операций на счетах и в регистрах учета

Проверка обоснованности начисления оплаты труда работникам, правильности начисления амортизации и учета затрат на ремонт основных средств, обоснованности отнесения на биологические затраты косвенных и накладных расходов

Контроль полноты принятия к учету и правильности исчисления себестоимости продукции

Оформление результатов контроля, выводы и разработка управленческих решений, их представление аппарату управления

Приложение Д

|  |
| --- |
| Калькуляционный лист № 1 |
| исчисления фактической себестоимости |
| (для продукции молочного скотоводства) |
| молока и приплода |
| (наименование продукции, работ, услуг) |
| за 01.01.2016 – 31.12.2016 г. |
| (отчетный период) |

Объект учета Вид животных Молочный крупный рогатый скот

затрат Основное стадо молочного скота Количество голов 1080 голов

Падеж \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_голов

Получено продукции:

молоко \_70850\_ ц

приплод \_1000\_ голов

Получено сопряженной (побочной) продукции 75600\_ц

1. Затраты на производство

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №  п/п | Статьи затрат | Фактические затраты, руб. |
| 1. | Материальные ресурсы, в том числе: | 61 876 861 |
|  | - средства защиты животных | 7 249 831 |
|  | - корма собственного производства | 40 968 371 |
|  | - корма покупные | 4 449 338 |
|  | - нефтепродукты | 97 603 |
|  | - топливо и энергия | 5 960 831 |
|  | - работы и услуги сторонних организаций | 3 150 887 |
| 2. | Оплата труда | 19 107 366 |
| 3. | Отчисления на социальные нужды | 5 732 209 |
| 4. | Содержание основных средств | 11 679 218 |
| 5. | Работы и услуги вспомогательных производств | 15 393 697 |
| 6. | Прочие затраты | 49 005 189 |
|  | Всего | 162 794 540 |

Продолжение Приложения Д

1. Расчет себестоимости калькуляционного объекта и калькуляционной единиц:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Количество (в ед. измерения) | Затраты, тыс. руб. | Себестоимость единицы продукции, руб. |
| Затраты на производство в молочном скотоводстве | - | 163 656 | - |
| Получено за год:  молоко, ц  приплод, гол. | 70 850  1 000 | -  - | -  - |
| Затраты на производство в основном молочном скотоводстве, за вычетом стоимости побочной продукции из них отнесено на:  молоко (93%),  приплод (7%), | \_  \_  \_ | 162 794  151 398  11 396 | \_  \_  \_ |
| Себестоимость:  1 центнера молока  1 головы приплода | \_  \_ | \_  \_ | 2 137  11 396 |

1. Корректирование плановой себестоимости продукции до уровня фактической

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование продукции | Количество продукции | Фактическая себестоимость, руб. | | Себестоимость в плановой оценке, руб. | | Калькуляционная разница, руб. | |
| единицы продукции | всей продукции | единицы продукции | всей продукции | единицы продукции | всей продукции |
| 1 | Молоко, ц. всего, в т.ч. из них: | 70850 | 2137 | 151398420 | 1980 | 140283000 | +157 | +11115420 |
| 1.1 | -продано | 62116 | 2137 | 132741892 | 1980 | 122989680 | +157 | +9752212 |
| 1.2 | -на выпойку телятам | 8734 | 2137 | 18664558 | 1980 | 17293320 | +157 | +1371238 |
| 2 | Приплод, гол. | 1000 | 11396 | 11396000 | 10835 | 10835000 | +561 | +561000 |
| 3 | Итого | Х | Х | 162794420 | Х | 151118000 | Х | +11676420 |

Продолжение Приложения Д

1. Списание калькуляционной разницы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | |
| дебет | кредит |
| 1 | Списана калькуляционная разница по проданному молоку | 9752212 | 90.02.3 | 43 |
| 2 | Списана калькуляционная разница по молоку, скормленному телятам | 1371238 | 20.01.2 «Молодняк КРС» | 43 |
| 3 | Списана калькуляционная разница по приплоду | 561000 | 11 | 20.01.2 |

Организационная структура ООО «Первый май»

Склад ГСМ

Ветеринарная служба

Зоотехническая служба

МТФ

Ферма по выращиванию молодняка

Автопарк

Ремонтная мастерская

Заправка

Склад запасных частей

Газовая служба

Столовая

Строительная бригада

Бухгалтерия

Планово-экономический отдел

Отдел кадров

Цех растениеводства

Цех животноводства

Цех

механизации

Вспомогательные и обслуживающие подразделения

Административное подразделение

ООО «Первый май»

Агрономическая служба

Зерновой ток

Приложение Е

103

Структура управления ООО «Первый май»

104

Приложение Ж

Директор ООО «Первый май»

Секретарь

Специалист по кадрам

Главный экономист

Специалист по охране труда

Диспетчер

Главный агроном

Главный зоотехник

Главный ветврач

Главный инженер

Главный бухгалтер

Старший прораб

Агроном по семеноводству

Начальник зернокомплекса

Зоотехник-селекционер

Зоотехник-ветеринар

Ветврач

Заведующий МТФ

Ветсанитар

Заведующий ремонтной мастерской

Заведующий складом ГСМ

Кладовщик запчастей

Инженер-энергетик

Заместитель гл. бухгалтера

Бухгалтеры

Кассир

Общее собрание участников ООО «Первый май»