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

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20 г**.**

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: ­«Организация управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства

(на материалах СПК «колхоз Ударник»

Увинского района Удмуртской Республики)­­­­­­

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник А.А.Трофимова

Научный руководитель

к.э.н., доцент И.А. Селезнева

Рецензент

к.э.н., доцент З.А. Миронова

Рецензент Д.А. Вахрушев

директор ООО «Уником»

Ижевск 2017

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-магистру Трофимовой Анастасии Александровне

1. Тема работы «Организация управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотовдства (на материалах СПК «колхоз Ударник»

Увинского района Удмуртской Республики)

утверждена приказом по академии от «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_г. №\_\_\_\_\_\_

2. Срок сдачи студентом законченной работы 31.05.2017 г.

3. Исходные данные к работе: первичные бухгалтерские документы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2012-2016 гг., учетная политика, учредительные документы.

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

4.1 Введение;

4.2Теоретические аспекты организации управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства;

4.3Оценка тенденций организации производства и необходимость развития управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства СПК «колхоз Ударник»;

4.4;Совершенствование управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства;

4.5 Заключение

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (ученая степень, звание) (подпись) (И.О. Фамилия)

Задание принял к исполнению (дата)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Студент\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (курс) ( подпись ) (И.О. Фамилия)

|  |
| --- |
| СОДЕРЖАНИЕ[ВВЕДЕНИЕ 4](#_Toc484773566)[1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВ- ЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА 8](#_Toc484773567)[1.1 Понятие затрат на производство продукции и их классификация 8](#_Toc484773568)[1.2 Методы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства……………………………………………………………………...17](#_Toc484773569)[1.3 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции 23](#_Toc484773570)[2 ОЦЕНКА ТЕНДЕНЦИЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА И НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА](#_Toc484773571)[СПК «КОЛХОЗ УДАРНИК» 31](#_Toc484773572)[2.1 Оценка современного состояния и тенденций развития производства продукции молочного скотоводства Удмуртской Республики](#_Toc484773573)  и [СПК «колхоз Ударник» 31](#_Toc484773574)[2.2 Оценка организации управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства в организации 46](#_Toc484773575)[2.3 Анализ затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации 64](#_Toc484773576)[3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА СПК «КОЛХОЗ УДАРИНК» 70](#_Toc484773577)[3.1 Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства организации. 70](#_Toc484773578)[3.2 Рационализация методов калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства в организации 76](#_Toc484773579)[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 84](#_Toc484773580)[БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 91](#_Toc484773581)[ПРИЛОЖЕНИЯ Ошибка! Закладка не определена.](#_Toc484773582) |

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования**. Главным объектом учета и анализа в процессе управления являются затраты организации. Поэтому вопрос формирования себестоимости является одним из ключевых моментов учета. Величина себестоимости формирует финансовые результаты производственно- хозяйственной деятельности организации. Она определяет уровень рентабельности, сумму налога на прибыль и другие показатели.

Каждая организация в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности несет затраты, напрямую связанные с процессом производства продукции, а также расходы, связанные с подготовкой, организацией, обслуживанием производства и управления.

На наш взгляд, при анализе себестоимости продукции особое внимание следует уделить именно накладным расходам, поскольку прямые затраты легко связать с объемом производства и минимизировать за счет использования альтернативного сырья, применения более экономичной технологии, а также тщательного контроля за расходованием материалов. Накладные расходы, к которым относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются на себестоимость конкретных видов продукции только после распределения пропорционально установленным базам. Неправильное их распределение означает некорректную величину себестоимости единицы продукции, что может принести к управленческим ошибкам.

Одним из ключевых составляющих организации управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства в настоящее время является точный и своевременный учет и контроль общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В связи с этим организации должны искать пути оптимизации учета и контроля накладных расходов. Грамотный подход при внедрении новых методов учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов позволит получить сравнительно больший объем информации для принятия управленческих решений, непрерывного совершенствования производства, а также даст возможность управлять накладными расходами.

Поэтому совершенствование организации управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства имеет важное значение в общей системе затрат.

**Степень разработанности проблемы.** Важный вклад в исследовании учета затрат внесли отечественные ученные Д.А. Асадова, С.М. Бычкова, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, В.В. Ковалев, М.И. Кутер Я.В. Соколов, С.А. Стуков, М.В. Ткач, А.Д. Шеремет и ряд других авторов.

Проблемам учета и исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства в сельском хозяйстве посвятили свои работы Р.А. Алборов, Батина Е.А., Бородина Т.А. Н.Г. Белов, М.З. Пизенгольц, В.А. Пипко и другие.

Общеэкономические и учетно-аналитические аспекты издержек производства получили широкое распространение в трудах зарубежных ученых: Т. Лимперга, Т.Мена, Д.Риккардо, А. Смита, Р. Энтони, Д. Стюарта и др.

Тем не менее, существующие аспекты учета затрат на производство продукции молочного скотоводства являются малоизученными, в частности, экономическое обоснование выбора метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства.

**Цель и задачи исследования.** Целью выпускной квалификационной работы является изучение состояния разработанности теоретических основ и практических аспектов организации управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства, определение путей их совершенствования.

Поставленные цели реализуются решением следующих задач:

* исследовать теоретические основы организации управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства ;
* провести анализ современного состояния сельского хозяйства, исследовать необходимость разработки рациональной модели организации управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства;
* внести предложения по совершенствованию организации управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства;

 **Предмет исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методических, правовых и практических вопросов организации управленческого учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства.

 **Объектом исследования** является СПК «колхоз Ударник» Увинского района Удмуртской Республики.

 **Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** послужили научные труды ученых – экономистов и практиков, посвященные организации управленческого учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции молочного скотоводства, а также нормативные и законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые документы Министерства финансов РФ, Министерства сельского хозяйства, международные стандарты финансовой отчетности, материалы научных конференций, статей периодических изданий, монографических исследований. Кроме того, использовались статистические и аналитические материалы теоретического органа Федеральной службы государственной статистики в Удмуртской Республике, годовая бухгалтерская отчетность, учетные регистры и первичная документация СПК «колхоз Ударник» Увинского района Удмуртской Республики.

 В процессе исследования получены следующие **результаты, имеющие признаки научной новизны и являющие предметом** защиты:

-доказана необходимость разграничения классификации затрат на производство продукции молочного скотоводства.

 - дана оценка экономического и финансового состояния  изучаемой организации;

- даны рекомендации по снижению себестоимости продукции молочного скотоводства.

 -рассмотрена особенность применения метода учета затрат - «директ-костинга»;

 Методы исследования, используемые в процессе выполнения настоящей работы: монографический, балансовый, статистический, сравнение и другие.

 **Практическая значимость результатов** состоит в возможности широкого использования предложенных методов и моделей управленческого учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции молочного скотоводства.

 **Апробация** результатов исследования нашла отражение в студенческих научно –практических конференциях ФГБОУ ВПО «Ижевская ГСХА» в 2015-2017гг., а также некоторые аспекты рекомендаций по совершенствованию организации управленческого учета на производство продукции и калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства были внедрены в практическую деятельность СПК «колхоз Ударник» Увинского района Удмуртской Республики.

**Объем и структура выпускной квалификационной работы.** Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений (12). Основное содержание работы изложено на 96 страницах машинописного текста, содержит 18 таблиц, 1 рисунок.

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВ- ЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА ЗАТРАТ НАПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА**

**1.1 Понятие затрат на производство продукции и их классификация**

В условиях быстроразвивающихся рыночных отношений, требуется систематическое, фундаментальное и постоянное совершенствование производственного процесса. Управленческий учет является некой базой обеспечивающей достижение в решение данного вопроса. Первоосновой для совершения действенных управленческих решений служит себестоимость производства единицы продукции. Тем самым можно говорить о том, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции понимается одним из базовых разделов управленческого учета.

На сегодняшний день в тех странах, где широко развита рыночная экономика, учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции уже давно выделены в управленческий учет, тем самым давая информацию для управления себестоимостью продукции специалистам, администрации организации, а также ее подразделениям.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются лишь некой составной частью общей системы бухгалтерского учета. Но необходимо отметить, что все больше и больше организаций в нашей стране начинают внедрять в сферу своей деятельности управленческий учет [28, с.118].

Л.И. Хоружий [53, с.20] считает, что на современном этапе развития экономики особую активность приобретает проблема совершенствования учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции.

Прежде чем перейти к классификации затрат, необходимо разграничить такие понятия как затраты и расходы.

Я.В. Соколов [47, с.98] пишет, что те расходы, которые отражаются в управленческом учете считаются затратами, в то время как в учете финансовом речь идет именно о расходах.

А.А. Ефремова [27, с.54] рассматривает расходы как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, которое происходит в форме оттока, истощения активов, либо увеличения обязательств. Он считает, что они ведут к уменьшению капитала, который в свою очередь не связан с его распределением между участниками акционерного капитала.

Затраты – это принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов различного вида – материальных, финансовых, трудовых и прочих – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности [53, с.132].

А.В. Зонова [28, с.119] придерживается мнения, что затраты предприятия – это сумма авансированных средств, которые она обращает в процессе кругооборота от самого начала и до конца без изменений первоначальной величины. В свою очередь, к расходам предприятия она относит различные платежи (осуществленные или начисленные к уплате) денежными средствами, либо другими активами, связанные с деятельностью данных предприятий и уменьшающие доходы (экономические выгоды) или собственный капитал их собственников за период.

Необходимо подчеркнуть, что ряд авторов [17, 24, 43] относят к расходам все то, что тратит организация. Они считают, что это та часть расходов, которая имеет отношение к будущим отчетным периодам, капитализируется и показывается в активах баланса.

А.П. Кучерин [34, с.16] считает, что затраты – это та часть расходов, которая относится к данному отчетному периоду.

В отечественной экономической литературе разные авторы указывают всевозможные варианты классификации производственных затрат.

А.В. Глущенко [25, с.156] подразделяет затраты по экономической роли в процессе производства на основные и накладные.

Однако, следует заметить, что отдельные авторы при определении данных затрат в качестве основания классификации предлагаютрассматривать другой классификационный признак. Так, по мнению В.Ф. Палия [40, с.52] – это зависимость от технологии производства, а, по мнению Н.А. Волковой [21, с.25] – направления учета.

По мнению Т.А. Карповой [29, с.112] в управленческом учете используются различные методы учета затрат, которые зависят от объектов учета, полноты включения затрат в себестоимость продукции и их управленческой интерпретации.

В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете существуют классификационные группы затрат.

Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на следующие виды:

* по отношению к производственному процессу выделяют затраты прямые и косвенные;
* по своему назначению затраты делятся на основные и накладные;
* входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
* по своему составу затраты можно выделить одноэлементные и комплексные;
* для целей калькулирования и оценки готовой продукции различают входящие и истекшие затраты.

Для принятия решения и планирования различают:

* в зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют: постоянные, переменные, смешанные затраты;
* по степени значимости выделяют затраты: принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
* по признаку реальности следует выделить затраты реальные (имевшие место и отражение в бухгалтерском учете) и вмененные затраты (упущенная выгода организации);
* предельные и приростные затраты;
* планируемые и не планируемые.

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают:

* регулируемые и нерегулируемые затраты;
* контролируемые и не контролируемые;
* эффективные и не эффективные.

1. Прямые и косвенные затраты. К прямым  затратам относят непосредственно прямые материальные затраты, а также прямые затраты на оплату труда. В своих монографиях С.А. Стуков [50] говорит, что данные затраты можно отнести непосредственно на определенное изделие, опираясь и основываясь при этом на первичные документы. Косвенные расходы недопустимо прямо отнести на какой-либо продукт, вследствие этого они подвергаются распределению между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике.

2. Основные и накладные. Основные – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг. К таким затратам можно отнести: материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов. К накладным относят  затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

3. Производственные и внепроизводственные. Производственные затраты – это затраты, входящие в себестоимость продукции. Данные затраты легко поддаются инвентаризации. К ним относятся, к примеру, материальные затраты. Внепроизводственные затраты (периодические) – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер данных затрат зависит от длительности периода, а не от объемов производства. К таким затратам мы можем отнести коммерческие и административные расходы [51].

4. Одноэлементные и комплексные затраты. К одноэлементным относят те затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, а также прочие затраты. Комплексные  затраты складываются из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

5. Входящие и истекшие затраты. Входящие  затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших.

По мнению В.П. Николаева [38, с.167] управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу и вследствие этого руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. Для этого в учете выделяют классификационные  группы затрат, которые учитываются при принятии решений, планировании и прогнозировании.

1. Постоянные и переменные затраты.Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота). Они зависят от деловой активности организации. Постоянные же затраты остаются практически неизменными в течение всего отчетного периода и не зависят от деловой активности организации.

2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.Затраты, принадлежащие только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют релевантными. Это те затраты, величина которых непосредственно зависит от принятого решения.  Нерелевантные – те, которые от принятого решения не зависят. Бухгалтеру-аналитику необходимо представлять руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, готовить свои отчеты таким образом, чтобы они содержали только релевантную информацию.

3.Безвозвратные и вмененные затраты. Безвозвратные **–** это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений. Вмененные (воображаемые) затраты присутствуют лишь в управленческом учете.  Их добавляют при принятии решений в случае ограниченности ресурсов. Необходимо отметить, что в реальности их может и не быть.

4. Приростные и предельные затраты. Приростные (инкрементные) затраты – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. Предельные (маржинальные) затраты представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции [22, с.57].

5. Планируемые и не планируемые затраты. Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. Они рассчитываются, опираясь на соответствия с нормами, нормативами, лимитами, сметами. Данные затраты включаются в плановую себестоимость продукции.  Не планируемые – это затраты, не включаемые в план. Они отражаются только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

По утверждению В.А. Луговой [35, с.19], рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Для точного определения распределения затрат между отдельными производственными участками (центрами ответственности) существует подход в управленческом учете, который назван учетом затрат по центрам ответственности. Данный учет   применяется в практических целях при делении затрат на следующие группы:

1. Регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые затраты предрасположены влиянию менеджера центра ответственности. Следовательно, на нерегулируемые он не в силах оказывать какое-либо воздействие.
2. Контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты подаются контролю со стороны субъектов управления, а неконтролируемые не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

3. Эффективные и неэффективные затраты.Эффективные затраты – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей).

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5]: расходы организации в зависимости от их характера, условии осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

* расходы по обычным видам деятельности;
* прочие расходы;

Для целей Положения 10/99 [5] расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы [27, с.25].

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяются расходы на законченную производством продукции (работ, услуг) и незавершенное производство [33, с.359].

В Налоговом Кодексе в главе 25 [3]: расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и на внереализационные.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Они определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), видам расходов, экономической роли в процессе производства, по составу, способу включения в себестоимость продукции, периодичности, участию в процессе производства [51, с.259].

В основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

1. «Сырье и материалы»;

2. «Возвратные отходы» (вычитаются);

3. «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственно характера сторонних предприятий и организаций»;

4. «Топливо и энергия на технологические цели»;

5. «Заработная плата производственных рабочих»;

6. «Отчисления на социальные нужды»;

7. «Расходы на подготовку и освоение производства»;

8. «Общепроизводственные расходы»;

9. «Общехозяйственные расходы»;

10. «Потери от брака»;

11. «Прочие производственные расходы»;

12. «Расходы на продажу».

Итоги первых 11 статей образуют производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей – полную себестоимость реализованной продукции.

Н.Г. Белов [16,с.115] предлагает предприятиям агропромышленного комплекса выбрать один из вариантов отражения затрат:

1. традиционный учет затрат в калькуляционном разрезе;

2. учет затрат непосредственно по экономическим элементам с последующим их переносом на счета традиционного производственно-калькуляционного учета;

3. разделение затрат в учете на производственные и периодические. При этом он дает право выбора и предлагает предварительно отразить их по экономическим элементам или не отражать вовсе.

Р.А. Алборов [10,с.125] доказывает нам, что целесообразно затраты по длительности действия подразделять затраты на текущие и периодические. Он считает, что текущие затраты обеспечивают непосредственно ход производственного процесса, на ряду с этим длительность их действия не превышает отчетный период. А Периодические затраты, в свою очередь, производятся периодически и обеспечивают ход производственного процесса в течение ряда лет.

Т.А. Карпова [29,с.9]: считает, что все затраты необходимо классифицировать в зависимости от размера предприятия, особенностей технологии и организации производства, номенклатуры продукции, контроля, трудоемкости учета, удельного веса в общих затратах, роли в процессе производства, эластичности факторов снижения важности в планировании и т.д. Она также считает, что есть три направления учета затрат.

1.Затраты, применяемые для калькулирования, а также оценки готовой продукции (материалы, затраты на труд, накладные расходы);

2.Затраты относящиеся на производство, данные о которых будут являться неким базисом для принятия решений (постоянные и переменные, затраты будущего периода);

3.Затраты, применяемые в системе регулирования, планирования и непосредственно контроля (регулируемые и нерегулируемые затраты).

Е.А. Шуремов [55, с.43] все затраты подразделений делит в первую очередь на две группы. К первой он относит затраты, связанные непосредственно с производством продукции, а ко второй группе - затраты, связанные реализацией такой продукции.

Широкое разнообразие видов затрат и принципов их классификации основываются на большом многообразии используемых ресурсов и различной их роли в формировании общих издержек производства. Сегодня, каждое предприятия оставляет за собой выбор используемых видов издержек и методик расчета, отталкиваясь при этом от целей анализа и уровня использования.

Таким образом, общая классификация затрат в разрезе управленческих задач позволяет повысить эффективность учета затрат, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности организации.

## 1.2 Методы учета затрат на производство продукции молочного скотоводства

Применение различных методов учета затрат обеспечивает нам полное разграничение затрат по производствам и видам выполняемых работ. На сегодняшний день известно несколько методов организации учета затрат.

Р.А. Алборов отмечает, что методы учёта затрат на производство представляет собой совокупность приёмов и методов, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учёта затрат и позволяющих получить объективные обобщенные показатели. Применение конкретных приёмов и способов составляющих тот или иной метод учёта затрат, определяется учётной политикой каждой организации [10, c.118].

На сегодняшний день общепринятая **классификация методов учета затрат** в отечественной практике пока не выработана. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем основным признакам:

* по полноте включения затрат в себестоимость продукции;
* по отношению затрат к технологическому процессу производства (или по объектам учета затрат);
* по оперативности учета и контроля затрат.

Необходимо отметить, что метод учета затрат каждая организация выбирает самостоятельно, исходя при этом из отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т. п., то есть в зависимости от индивидуальных особенностей организации. Кроме того, на практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Можно использовать позаказный метод, исчисляя при этом неполную себестоимость заказов, или же, применяя попередельное калькулирование, использовать либо нормы расхода материальных ресурсов, либо их фактическое потребление.

А.В. Глущено и Н.Н. Нелюбова [24, с.178] считают, что основной целью организации при выборе метода учета затрат, является необходимость в обеспечении возможности группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами, а также возможности реализации одного из важнейших принципов управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям. Далее рассмотрим каждый из вышеперечисленных методов.

**1. Метод учета полных затрат** является традиционным методом в отечественной практике. Данный метод широко применяется на отечественных предприятиях. При применении данного метода в себестоимость включаю все затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции. При этом затраты не делят на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют поэтапно. На первом этапе распределяют затраты по центрам ответственности, а на втором – переносят непосредственно на себестоимость продукции, пропорционально выбранной базе распределения.

К достоинству данного метода можно отнести то, что он позволяет получить информацию о затратах на производство и реализацию одного изделия.

Основной недостаток метода учета полных затрат заключается в том, что себестоимость представляется возможным исчислить только в конце отчетного периода. Вследствие такого недостатка данного не представляется возможным получение эффективного и своевременного управление себестоимостью.

2. **Метод учета затрат по ограниченной себестоимости**, **или его еще называют маржинальным методом,** основывается на том, что на продукцию списывают не все издержки организации, а только их часть – переменные затраты. При этом постоянные затраты исключают при определении производственной себестоимости и относят их на финансовый результат того периода, в котором они возникли. Все это помогает руководителю сконцентрироваться на главных элементах затрат, при этом находить пути их снижения, не отвлекаясь на то, что не подлежит изменению в текущее время. Система неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по признаку их зависимости от динамики объемов производства и разделения на постоянные и переменные получила за рубежом широкое распространение и носит название «директ-костинг».

3.Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости являются доминирующими в отечественной практике. Для успешной реализации данного метода необходимо соблюдение определенных принципов:

* полное отражение первичных затрат на производство на счетах бухгалтерского учета и их документальное оформление;
* группировка затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат и отнесение фактически понесенных затрат на объекты их учета и калькулирования;
* сравнение фактических и плановых показателей.

Применение такого метода учета затрат определяет расчет величины фактических затрат отчетного периода как произведение фактического количества использованных ресурсов на их фактическую цену.

С.И. Бычкова [18, с.178] доказывает нам, что методология различных приёмов и способов учёта затрат позволяет произвести их классификацию в двух вариантах:

* в разрезе объектов учёта затрат (традиционная система учёта фактических затрат);
* в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозирования и регулирования (при управленческом учёте и эффективности оперативного контроля за использованием ресурсов).

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

Простой метод в сельском хозяйстве применяется во вспомогательных производствах. При использовании данного метода затраты относят прямо на себестоимость отдельных видов продукции или услуг.

Позаказный способ используется так же в сельском хозяйстве в ремонтном производстве. До завершения заказа затраты на нем ложатся на незавершённое производство и собираются на аналитических счетах.

Попередельный способ учёта затрат используется при производстве массовой продукции и переработке, применяется в сельском хозяйстве при забое скота переработке молока и т.д. (может быть бесполуфабрикатным и полуфабрикатным) [25, с.56].

Попроцессный метод является самым распространённым в сельском хозяйстве. Он позволяет определять себестоимость продукции на одну или несколько стадий.

Обезличенный метод (котловой) редко используют в сельском хозяйстве т.к. при данном методе не предусматривается расчёт себестоимости. Вследствие этого целесообразно использовать котловой метод при производстве одного вида продукции.

Наряду с вышеизложенными методами производственного учёта выделяется отдельно система нормативного учёта. Организация нормативного учёта в основном реализуется в двух вариантах:

* способ учёта фактических затрат и последующее определением отклонений от установленных норм;
* нормативным способом (с учётом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый способ организации нормативного учёта даёт возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля. Выявления отклонений анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учёта предполагает изменения форм первичных учётных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учёта обособленным учётом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учёта, составление сводного учёта затрат на производство по нормам и отклонениям, определение неучтённых отклонений и калькулирование продукции. В современных условиях использование нормативного учёта или его элементов может привести к повышению эффективности деятельности организации в целом и её подразделений.

 Для учета производственных затрат в организациях выделяются четыре груп­пы счетов: счета учета затрат основного производ­ства, счета учета затрат вспомогательных производств, счета учета расходов по управлению и обслужива­нию производства и счета учета затрат в обслужива­ющих производствах и хозяйствах. Производственные затраты учитываются по эле­ментам и статьям раздельно по местам их возникно­вения (по видам производств и хозяйств, где они произведены), в разрезе счетов и субсчетов, входя­щих в раздел «Затраты на производство».

А.Д. Шеремет [54, с.425] считает, что теоретически существует три системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции хозяйствующего субъекта:

* система нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
* система учета «стандарт - кост»;
* система учета «директ - кост».

При нормативном учете фактическая себестоимость продукции исчисляют путем алгебраического суммирования нормативной себестоимости, а также выявленных за отчетный период отклонений от норм. Данную систему наиболее целесообразно применять в отношении производственных видов услуг, так как в настоящее время нормативы наиболее полно разрабатываются на прямые затраты [47, с.139].

Наряду с этим С.А. Стуков [50, с.118] считает, что ведению нормативного метода препятствует инфляция и с этим нельзя не согласиться.

Система «стандарт - кост» предполагает, если та или иная норма перевыполняется, то следует изменять саму норму. Таким образом, выполнять нормы становится все труднее. Поэтому экономисты разбивают нормы с точки зрения трудности их выполнения на три категории:

1. «современные» или «идеальные» стандарты, которые требуют самой высокой степени совершенства при их выполнении;

2. стандарты, которые можно достигнуть при хорошем выполнении работы и использовании соответствующих методов труда;

3. стандарты, легко выполнимые на практике.

Необходимо отметить, что в настоящее время вышеизложенная система учета затрат отечественными предприятиями сферы услуг практически не используется [47, с.159].

Система учета затрат «директ - костинг» базируется на изучении взаимосвязи между показателями объема производства (реализации), себестоимости, маржинального дохода и прибыли. В то время как все затраты по степени зависимости от объема производства подразделяются на переменные (условно - переменные) и постоянные (условно постоянные) [28, с.255].

Таким образом, получение достоверной информации о себестоимости отдельных видов продукции и ее рентабельности во многом зависит от правильного подхода к вопросу распределения затрат. Если не уделять достаточного внимания выбору оптимальной базы распределения прямых и косвенных затрат, то возможно возникновение существенных диспропорций в производственной и сбытовой политике, что негативно отразится и на финансовых результатах ее деятельности.

## 1.3 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции

На сегодняшний день калькулирование служит не только системой экономических расчетов себе­стоимости продукции, но также и является основным ключевым управленческим процессом при управлении производством, который в свою очередь служит завершающей стадией учета затрат на производство и реализацию продукции.

В.А. Луговой [35, с.110] в своих трудах говорит о том, что на этапе калькулирования не только формируются, но и группируются затраты. На ряду с этим происходит соизмерение затрат на про­изводство с количеством выпущенной продукции. При калькулировании устанавливаются не только затраты, приходящиеся на единицу продукции (ра­бот, услуг), определенные для реализации или внутреннего пользо­вания, но и происходит исчисление себестоимости произведенной продукции.

Необходимо отметить, что благодаря калькулированию мы можем:

* исследовать формирование себестоимости произведенных в процессе производства определенных видов продукции;
* сопоставлять фактическую величину затрат с плановыми значения­ми;
* соизмерять затраты организации на определенный вид продукции с затратами на подобную продукцию у конкурентов;
* формировать оправданные цены на каждый вид продукции (принимать во внимание реальные затраты на производство и реализацию, потребитель­ную стоимость продукции и т.п.);
* получать закономерные решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства продукции, не имеющие спрос, и т. д.

В.А. Удовикова [52, с.86] выделяет следующие принципы калькулирования себестоимости продукции:

1. Балансовое обобщение затрат в их количественном и стоимостном выражении (на основе балансового уравнения). Данный принцип предполагает, что при исчислении себестоимости товарной продукции необходимо определять затраты в незавершенном производстве (НЗП), на брак, а также напобочную продукцию и отходы.

2. Полное отражение понесенных затрат в полной сумме в их первичной группировке. При применении данного принципа следует возвратные отходы выделить в виде отдельной статьи, а затем отнести на уменьшение затрат, собранных по статье «Основные материалы».

3. Оценка побочной и бракованной продукции по сумме затрат на их производство.

4. Определение затрат на незавершенное производство в соответствии с характером формирования себестоимости и стабильности запасов незавершенного производства.

5. Согласованность показателей калькулирования себестоимости продуктов с организацией учета затрат на производство (в первую очередь - согласованность объектов калькулирования и объектов учета затрат).

6. Сравнимость показателей плановых и отчетных калькуляций. Применение (преемственность) единых методов калькулирования.

7. Наибольшая точность калькулирования достигается при применении принципа «причинности», то есть в себестоимость продукта включаются те затраты, причиной возникновения которых стал данный продукт.

8. При включении в себестоимость продукта косвенных затрат относительно «справедливая» калькуляция получается при использовании принципа пропорциональности. Данный принцип означает, что распределяемые косвенные затраты и выбранная для их распределения база распределения должны находиться в пропорциональной зависимости.

9. Калькулирование себестоимости с учетом целевого назначения калькуляции. Данный принцип предполагает возможность наличия нескольких показателей себестоимости в зависимости от поставленных задач калькулирования. Например, для сравнения рентабельности видов продукции может использоваться показатель себестоимости, который в свою очередь исчислеяется на основе нормативных прямых затрат. Для обоснования цен реализации при выполнении государственного заказа - показатель себестоимости, исчисленный на основе фактических полных затрат [52, с.96]

Процесс калькулирования предполагает:

1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;

2) исчисление затрат на забракованную продукцию;

3) оценку отходов производства и побочной продукции;

4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;

5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носителе, на объект калькулирования;

6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Разработка алгоритма калькулирования, таким образом, включает в себя методическую проработку представленных пунктов с учетом адекватной оценки особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

А.В. Глущенко [25, с 196] в своих трудах говорит о том, что немаловажной ролью в процессе калькулирования является то, что мы можем исчислить себестоимость не только всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг, но также и отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомо­гательного производств, ровно, как и обслуживающих производств и хозяйств. Кроме этого исчисляется себестоимость полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи, незавершенное производство, а также продукция, работы, услуги отдельных подразделений;

Вышеперечисленные показатели себестоимости применяются для состав­ления отчета о финансовых результатах, управления себестоимостью продукции, исчисления цен на продукцию (работы, услуги), а также общих результатов деятельности организации и ее отдельных филиалов, подразделений и т.п.

На сегодняшний день различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фак­тическую) калькуляции.

1. Плановая калькуляция необходима для определения средней себестоимости про­дукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). При составлении данной калькуляции опираются, прежде всего, на прогрессивные нормы расхода сырья, топлива, мате­риалов, затрат труда, энергии, использования оборудования, а также норм расходов по организации обслуживания производства. Данные нормы расходов выступают средними для планируемого периода. Необходимо отметить, что раз­новидностью плановой являются сметная калькуляция. Она составляется на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

2. Нормативная калькуляция строится на основе дей­ствующих на начало месяца норм расхода материалов, сырья и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат отвечают производственным возможностям предприятия на этом этапе его работы. При стабильных ценах на используемые ресурсы текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Вследствие этого нормативная себе­стоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

3. Отчетная (фактическая) калькуляции формируется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство про­дукции. Она отражают фактическую себестоимость произведенной про­дукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость про­дукции также включают и непланируемые непроизводительные расходы [23, с.111].

Требуется отметить, что объектом калькуляции являются отдельные виды продукции (вы­полненные работы, оказанные услуги) в результате производственной деятельности предприятия, по которым исчисляется себестоимость. В многопрофильных производствах, вырабатывающих определенные модели и модификации, объектом калькуляции являются однородные группы изделий.

С.М. Тхамкова [51, с.72] отмечает, что номенклатура объектов калькуляции является прерогативой предпри­ятия. При формировании номенклатуры объектов руководству необходимо учиты­вать требования соответствующих отраслевых инструкций.

Я.В. Соколов [47, с.89] в своих монографиях говорит о том, что для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют:

* натуральные единицы (тонны, штуки, метры и др.);
* условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэф­фициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100%-ной крепости и др.);
* стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
* трудовые единицы (один нормо-час, одна нормо-смена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной нату­ральной единицей (в перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей — 1 т или 1 ц).

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость всей про­дукции, ее отдельных видов, а также и единиц отдельных видов [42, с.293].

На сегодняшний день при исчислении себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) ряд авторов предлагает нам использовать различные приемы, такие как: способ прямого расчета, суммирования затрат, нормативный, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорциональное распределение затрат, а также комбинированный способ.

1. При использовании способа прямого расчета необходимо разделение учтенных по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпущенной продукции. Такой способ является самый простой и одновременно точным. Он используется в тех производствах, где выпускается лишь один вид продукции. Однако следует сказать, что его можно использовать также при производстве нескольких видов продукции, при осуществлении раздельного учета затрат по каждому виду продукции. Способ прямого расчета используют, как правило, при попроцессном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

2. При способе суммирования затрат себестоимость единицы продукции необходимо определить путем суммирования затрат по обособленным стадиям процесса производства или отдельным частям изделия.

3. Нормативный способ предприятие применяет тогда, когда отдельные виды затрат на производство учи­тывают по текущим нормам, предусмотренные нормативными каль­куляциями. При этом необходимо отметить, что обособленно ведут оперативный учет отклонений фак­тических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования. Также учитывают из­менения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. М.В. Петровская и Л.С. Васильева [43, с.118] предлагают фактическая себестои­мость продукции определять по следующей формуле:

Зф=Зн±О±И; (1)

где, Зф – фактическая себестоимость продукции;

Зн – затраты по текущим нормам;

О - величина отклонений от норм;

И - величина изменений норм.

Данный способ калькулирования себестоимости продукции применяют, по большей части, в отраслях обрабатывающей промышлен­ности с массовым и серийным производством разнообразной, а также сложной продукции.

4. Применение способа исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство используют, как правило, в тех производствах, где происходит комплексная перера­ботка исходного сырья в едином технологическом процессе. При этом выра­батывается несколько видов продукции и, чаще всего, образуются отходы. Данные производства наблюдаются в химической, горной, нефтеперерабатывающей, пищевой промышленности, цветной ме­таллургии, животноводстве и других отраслях.

Для исчисления себестоимости полученных в процессе перера­ботки сырья продуктов они классифицируются на основную, по­путную продукцию и отходы.

Л.И. Хоружий [53, с.118] в своих трудах говорит, что основными признаками классификации продукции на основную и попутную целесообразно считать целевое назначение продуктов переработки исходного сырья и материалов, общественную значи­мость этих продуктов, а также их стоимость, определяемую в значительной мере тем, какая часть исходного сырья и материалов войдет в состав вырабатываемых продуктов.

С учетом вышеперечисленных признаков под основной продукцией следует по­нимать продукцию, высокие потребительские качества которой определяют основную цель переработки исходного сырья и мате­риалов и включающую в себя большую часть его стоимости. По­путнаяпродукция — это продукция, полученная от переработки исходного сырья и материалов вместе с основной продукцией, но отличающаяся от нее целевым назначением, потребительскими качествами и включающая в себя меньшую (по сравнению с ос­новной продукцией) часть стоимости исходного сырья и мате­риалов.

К отходам производства Л.И. Хоружий [53, с.120] относит остатки исходного сырья и мате­риалов, имеющие сравнительно невысокую общественную полез­ность. Их дальнейшая переработка в основном производстве организации невозможна или экономически нецелесообразна.

В качестве примера классификации продуктов, полученных от пере­работки исходного сырья, может служить продукция от убоя скота в мясо-жировом производстве: основной продукцией является мясо на костях, попутной продукцией - субпродукты, жир топленый, шкуры и кишечные фабрикаты, отходами - содержимое желудочно-кишечного тракта животных.

Классификация продукции, полученной из исходного сырья и материалов, на основную, попутную продукцию и отходы содер­жится в отраслевых инструкциях по планированию, учету и кальку­лированию себестоимости продукции.

При способе исключения стоимости попутной продукции себе­стоимость основной продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, оцениваемой по уста­новленным ценам [24].

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

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко используется в комплексных производствах.

Итак, калькулирование себестоимости продукции, работ или услуг занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учёта на предприятии. В условиях самостоятельного планирования предприятиями номенклатуры  продукции и свободных (рыночных) цен, значительно возрастает значимость калькулирования себестоимости продукции, вырабатываемой на предприятиях.

**2 ОЦЕНКА ТЕНДЕНЦИЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА И НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА**

**СПК «КОЛХОЗ УДАРНИК»**

**2.1 Оценка современного состояния и тенденций развития производства продукции молочного скотоводства Удмуртской Республики и**

**СПК «колхоз Ударник»**

Основной тенденцией в агропромышленном комплексе Удмуртской Республики на протяжении последних лет остается рост объемов производства. С 2012 года объем сельхозпродукции, произведенной хозяйствами всех категорий, вырос практически в 2 раза.

По статистическим данным, около 60 % от этой суммы приходится на долю животноводства, 38 % – на долю молочного скотоводства. Таким образом, молочное скотоводство остается основным определяющим фактором и индикатором финансового благополучия большинства сельскохозяйственных предприятий Удмуртии. Процессы, происходящие внутри отрасли, оказывают непосредственное влияние на развитие всего агропромышленного комплекса республики.

По статистическим данным, производство молока в хозяйствах всех категорий за 2016 год составило 743 тысяч тонн, прирост к 2015 году – 1,9 процента (в 2015 году произведено 729 тыс. тонн молока. Для сравнения в Российской Федерации в целом произведено за 2016 год 30,7 миллионов тонн молока – на уровне прошлого года.

По производству молока в сельскохозяйственных организациях Удмуртская Республика по итогам 2016 года занимает 2 место в ПФО и 3 место по РФ.

В 2016 году произошло незначительное увеличение валового объема молока по личным подсобным хозяйствам на 14 тыс. тонн по сравнению с 2015 годом, что составило 101,92 % к уровню 2015 года. Также произошло увеличение поголовья коров на 6000 голов, что составило 104,49 % к уровню 2014 года. По надою на 1 корову в сельхозорганизациях Удмуртская Республика занимает 2 место в ПФО.

Таблица 2.1 – **Анализ состояния подотрасли молочного скотоводства Удмуртской Республики**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016 г. в %** |
| **2012 г.** | **2015 г.** |
| Поголовье коров, всего, тыс. голов | 149,1 | 147,1 | 137,3 | 133,7 | 139,7 | 93,70 | 104,49 |
| Надой молока на 1 корову год во всех категориях хозяйств, кг | 4795 | 4796 | 5090 | 5964 | 5743 | 119,77 | 96,29 |
| Валовое производство молока, тыс. тонн | 711,2 | 711,7 | 724,1 | 729,0 | 743 | 104,47 | 101,92 |
| Покупка молодняка КРС молочных пород, голов | 2130 | 2350 | 2270 | 2390 | 2410 | 113,15 | 100,84 |
| Выход телят на 100 маток, голов | 78 | 78 | 78 | 79 | 80 | 102,56 | 101,27 |
| Расход кормов на 1 усл. голову КРС, ц. корм.ед. | 30,2 | 30,8 | 30,7 | 30,8 | 31,2 | 103,31 | 101,30 |

Из данных таблицы 2.1 следует, что поголовье коров за последние 5 лет сократилось на 6,3%. При этом наблюдается рост валового производства молока на 4,5%, надой молока на 1 корову увеличился на 9,8%. Покупка молодняка крупного рогатого скота молочных пород увеличилась на 13%, выход телят за последние 5 лет находится примерно на одном уровне – в среднем 79 голов.

Оценив современное состояние и тенденции развития производства продукции молочного скотоводства в Удмуртской Республике, перейдем к оценке тенденций развития СПК «колхоз Ударник».

Сельскохозяйственный производственный кооператив «колхоз Ударник» был организован в 1930г., в современных границах существует с 1950 года, когда произошло слияние колхозов «Ударник» и «Новый труд».

СПК «колхоз Ударник» расположено по адресу: Удмуртская Республика, Увинский район д. Чистостем, ул. Центральная, 2, обособленных подразделений не имеет.

Хозяйство расположено в животноводческо-льноводно-картофеле-водческой зоне республики. Основной участок находится в юго-западной части Увинского района. По климатическим условиям расположение кооператива характеризуется умеренным температурным режимом, хорошей увлажненностью и большим количеством дней с осадками.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «колхоз Ударник» создан гражданами на основе добровольного членства для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной не запрещенной законом деятельности, основанной на их личном трудовом участии. СПК в своей деятельности руководствуется Уставом и иными обязательными исполнения актами законодательных и исполнительных органов власти. Кооператив формирует собственные средства за счет паевых взносов, доходов от собственной деятельности. Паевые взносы образуют паевой фонд кооператива, который в свою очередь определяет минимальный размер имущества кооператива. Паевой взнос оплачивается денежными средствами в порядке и сроки установленные уставом. Члены кооператива, не полностью внесшие в установленные сроки свои паевые взносы, несут солидарную ответственность по обязательствам СПК в пределах неоплаченной части стоимости их паевых взносов. Кооператив имеет право, определенную часть принадлежащего ему имуществу включить в неделимый фонд, используя его в целях, определенных уставом организации. Решение об образовании неделимого фонда принимается по единогласному решению членов кооператива. В настоящее время СПК «колхоз Ударник» неделимые фонды не создает. Хозяйство в обязательном порядке формирует резервный фонд, который является неделимым и размер которого составляет – 10 (десять) % от паевого фонда. Порядок формирования резервного фонда устанавливается уставом. Резервный фонд пополняется за счет ежегодных отчислений от прибыли кооператива, размер которых устанавливается собранием уполномоченных с учетом результатов производственной деятельности. СПК «колхоз Ударник» за последние пять лет резервный фонд не пополнял, так как прибыль организации была достаточно маленькой.

Права СПК определяются в соответствии с Уставом и действующим законодательством Российской Федерации и Удмуртской Республики. Права и обязанности юридического лица СПК приобретает с момента его регистрации. Управление кооператива осуществляется на основе самоуправления, широкой демократии, гласности, активного участия его членов в решении всех вопросов деятельности хозяйства. Высшим органом управления является общее собрание, которое полномочно решать любые вопросы, касающиеся деятельности предприятия, в том числе отменять или подтверждать решение Правление и Наблюдательного Совета СПК. Наблюдательный Совет осуществляет контроль над деятельностью Правления СПК во всех без исключения сферах управления. Председатель избирается на общем собрании из числа членов Правления сроком на два года с правом переизбрания неограниченное число раз. Председатель подотчетен общему собранию.

 Кооператив  несет ответственность по своим  обязательствам всем
принадлежащим ему имуществом.  Он может быть истцом и ответчиком в  судебных органах. Предприятие самостоятельно планирует производственную, хозяйственную и финансовую деятельность, направленную на выполнение целей деятельности кооператива.   СПК «колхоз Ударник»  осуществляет учет результатов своей  деятельности, ведет бухгалтерскую  и статистическую отчетность в порядке, установленном государством, и несет  ответственность за ее достоверность.

СПК «колхоз Ударник» специализируется на производстве мяса и молока в животноводстве, зерна и картофеля в растениеводстве. Вид деятельности – растениеводство в сочетании животноводством. Помимо этого в соответствии с учредительными документами организация занимается следующими видами деятельности:

* производство сельскохозяйственной продукции;
* переработка сельскохозяйственной продукции;
* проведение торговой, закупочной и сбытовой деятельности;
* добыча в установленном порядке местного сырья и его переработка;
* оказание услуг.

Организационная структура направлена, прежде всего, на установление четких взаимосвязей между отдельными подразделениями организации. Структура СПК «колхоз Ударник» (организационная и управленческая) представлена в приложениях З и И.

В анализируемом производственном кооперативе имеются следующие участки: бригада растениеводства, бригада животноводства, бригада механизации и строительная бригада.

Сельскохозяйственный производственный кооператив возглавляет председатель, назначенный на эту должность правлением организации. На сегодняшний день количество работающих в СПК «колхоз Ударник» составляет 47 человек.

Из структуры производственного кооператива видно, что председателю подчиняется старший инспектор по кадрам и главный бухгалтер. Председатель действует от имени Правления кооператива, в том числе представляет его интересы, утверждает штаты, издает приказы и дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками. Старший инспектор по кадрам осуществляет подбор, расстановку, изучение кадров; планирование потребности в них; организацию подготовки и повышения квалификации работников; контроль за использованием специалистов и состоянием работы с кадрами. Помимо этого старший диспетчер отвечает за структуру бригад имеющихся в хозяйстве, а также за бесперебойную работу по цехам. Бухгалтерия осуществляет бухгалтерский учет и формирует отчетность, организует документальные ревизии и инвентаризации товарно-материальных и денежных ценностей организации. Таким образом, на предприятии действует линейно-функциональный тип организационной структуры.

Систематический анализ и достоверное определенные основных показателей деятельности предприятия дают верное представление о его доходности или убыточности. Если предприятие сокращает хозяйственную деятельность, то прибыль снижается, а убытки увеличиваются с опережением темпов уменьшения объема продаж.

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

Рассмотрим данные об основной деятельности организации, которые представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 **– Основные показатели деятельности организации**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016г.** | **2016 г. в % к 2012г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Производственные показатели: 1. Произведено продукции, ц: молоко прирост живой массы КРС зерно картофель | 92195035058930 | 87935523827200 | 80364897231- | 66105173765- | 71314815343- | 77,3595,63105,63- |
| 2. Площадь с.-х. угодий, га  в т.ч.  пашни | 21301786 | 21301786 | 21301786 | 21301786 | 21301786 | 100100 |
| 3. Урожайность с 1 га, ц: зерна картофель | 5,646,5 | 6,810 | 11,4- | 5,4- | 5,84- | 104,29- |
| 4. Среднегодовое поголовье скота, услов. голов  в т.ч. коров | 520220 | 496220 | 448200 | 413200 | 404210 | 77,6995,45 |
| 5. Продуктивность с.-х. животных: среднегодовой удой молока на 1 корову, кг среднесуточный прирос живой массы КРС, г | 4190510 | 3997550 | 4018520 | 3305532 | 3566540 | 85,11105,88 |
| Б. Экономические показатели:6. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. в т.ч. с.-х. продукции | 1405413560 | 1696816633 | 1735617097 | 1477114538 | 1781117667 | 126,73130,29 |
| Продолжение таблицы 2.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 7. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. в т.ч. с.-х. продукции | 1509313560 | 1736117157 | 1778517539 | 1511515045 | 1899218688 | 125,83137,82 |
| 8. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб. | -1039 | -393 | -429 | -344 | -1181 | 113,67 |
| 9. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 3314 | -2199 | 1093 | 757 | 255 | 7,69 |
| 10. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 3334 | -2201 | 1093 | 757 | 255 | 7,69 |
| 11. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %в.т.ч. от продажи с.-х. продукции | -6,88-7,66 | -2,26-2,29 | -2,41-2,45 | -2,28-2,29 | -6,21-6,32 | ХХ |

Анализируя основные показатели деятельности СПК «колхоз Ударник» за 2012-2016 гг. следует отметить, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает отрасль растениеводства. Необходимо отметить, что в течение 5 лет данный показатель являлся крайне нестабильным. Безусловно, одним из главных факторов такой дисгармонии служат погодные условия. Так, например с 1 га в 2012 году получали урожайность картофеля в размере 46,5 ц, то в 2013 только 10 ц ( на 80% меньше). С 2013 года руководство СПК «колхоз Ударник» приняло решения о нецелесообразности выращивания данной культуры. Если посмотреть на динамику производства зерновых культур, то мы видим, что данный показатель увеличился в 2016 г., по сравнению с 2012г., на 5%. . Площадь сельскохозяйственных угодий за анализируемый период не претерпела никаких изменений. В отрасли животноводства наблюдается постепенный спад производства продукции. В 2012 году надой молока составлял 9219 ц, а в 2016 году 7131 ц, что говорит об уменьшении на 23%. Такая негативная динамика была вызвана уменьшением поголовья КРС. Вследствие этого уменьшается и прирост живой массы (на 4 %). Среднегодовое поголовье скота в 2016 году составило 404 условную голову, что на 22% меньше, чем в 2012 году (520 условные головы).

Если говорить об экономических показателях, то нужно отметить следующее: выручка от продажи продукции с каждым годом растет (увеличение на 27%), но вместе с ней растет и себестоимость (увеличение на 26%) и вследствие этого кооператив пятый год подряд несет убытки от продажи своей продукции. Причинами увеличения себестоимости являются: повышение затрат на производство продукции, увеличение транспортных расходов, ухудшение материально-технического снабжения. Деятельность сельскохозяйственного кооператива убыточна за анализируемый период.

Оценка эффективности использования финансовых ресурсов включает разные компоненты. Для оценки эффективности использования финансовых ресурсов кооперативом используется целая система показателей. Основной целью оценки эффективности использования финансовых ресурсов организации является повышение эффективности работы на основе внедрения более совершенных способов использования финансовых ресурсов и управления ими.

В представленной ниже таблице 2.3, для оценки эффективности ресурсов и капитала организации использованы метод расчета показателей рентабельности и метод коэффициентов.

Таблица 2.3 – **Показатели эффективности использования ресурсов и**

**капитала**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **2016г. в % к 2012** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |
| 2. Фондообеспеченность,тыс. руб. | 952,16 | 876,10 | 747,04 | 630,75 | 546,01 | 57,34 |
| 3. Фондовооруженность, тыс. руб./чел. | 274,07 | 291,58 | 284,14 | 292,07 | 247,45 | 90,29 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 0,69 | 0,91 | 0,92 | 0,91 | 0,65 | 221,74 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 0,72 | 0,96 | 1,10 | 1,10 | 1,53 | 212,50 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 16,34 | -11,78 | 6,87 | 5,63 | 2,19 | Х |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час. в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 2144668 | 1533598 | 1153947 | 832133 | 842632 | 39,2556,5247,06 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб., в т.ч. в растениеводстве  в животноводстве | 65,67305,52206,68 | 110,90484,8173,14 | 150,92445,03369,28 | 177,96703,38447,61 | 212,04685,04556,59 | 322,89224,22269,30 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 5647 | 6046 | 5397 | 5878 | 6629 | 117,39 |
| Продолжение таблицы 2.3 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 2,49 | 2,81 | 3,22 | 2,51 | 2,69 | 108,03 |
| В. Показатели эффективности использования земельных ресурсов |  |
| 11. Произведено цмолока на 100 га с.-х. угодийприрост живой массы КРС на 100 га с/х угодийзерна на 100 га пашни  | 432,8223,62283,20 | 412,825,91214,28 | 377,2822,96404,87 | 310,3324,27210,81 | 334,7922,58299,16 | 77,3595,60105,64 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов |
| 12. Материалоотдача, руб. | 0,84 | 1,03 | 1,05 | 1,02 | 1,07 | 127,38 |
| 13. Материалоемкость, руб. | 1,19 | 0,97 | 0,96 | 0,98 | 0,94 | 78,99 |
| 14. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | - | - | - | - | - | Х |
| 15. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 1,07 | 1,02 | 1,02 | 1,02 | 1,07 | 100 |
| Д. Показатели эффективности использования капитала |  |  |  |
| 16. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 9,37 | - | 4,38 | 3,00 | 1,02 | Х |  |
| 17. Рентабельность собственного капитала, % | 14,53 | - | 5,76 | 3,60 | 1,12 | Х |
| 18. Рентабельность внеоборотных активов, % | 16,44 | - | 7,34 | 5,61 | 2,26 | Х |
| 19. Рентабельность оборотных активов, % | 21,77 | - | 10,88 | 6,51 | 1,87 | Х |

Проанализировав данные таблицы 2.3, можно отметить следующее.

Рассмотрев динамику среднегодовой стоимости основных средств мы видим, что в 2016 году данный показатель снизился на 42,66%. Снижение связано с систематическим выбытием основных средств кооператива. Следовательно, обеспеченность организации основными производственными фондами за период 2012-2016 г. также сократилась на 42,66%. Данный фактор повлиял на положительную динамику в увеличение такого показателя как фондоотдача. Данный показатель неуклонно растет в течение всего анализируемого периода (увеличение на 112,5%). Это говорит о том, что хозяйство эффективно использует основные средства. Увеличение фондоемкости на 121,74% указывает о том, что основные средства «работают» эффективно.  То есть хозяйство с каждым годом уменьшает количество оборудования, но за счет рационального его использования увеличивает объем выпуска продукции. Фондовооруженность в 2016г. в сравнении с 2012г. уменьшилась на 9,71%, что говорит нам о достаточном уровне обновления основных средств и внедрения новой техники.

Рентабельность основных средств, показывает эффективность использования основных средств, таким образом, по данным можно отметить, о снижении эффективности использования основных средств, следовательно, и о снижении прибыльности предприятия.

В целом использование трудовых ресурсов неэффективно. Численность работников уменьшается, следовательно, уменьшаются и затраты живого труда на 8%, при этом фонд оплаты труда вырос на 3%.

Кроме того, темп роста производительности труда опережает темп роста оплаты труда, что негативно влияет на производительность труда.

Проведя исследование показателей эффективности использования земельных ресурсов в хозяйстве, можно сказать, что все сельскохозяйственные угодия используются организацией в полном объеме. Производство молока на 100 га. с.-х. угодий в 2016г. по сравнению с 2012г. уменьшилось на 22,65%. Производство зерна, напротив, возросло (на 5,64%), что говорит о том, что хозяйство эффективно использует земельные ресурсы.

Для оценки материальных ресурсов в таблице, были рассчитаны некоторые показатели, которые характеризуют неэффективное использование материальных ресурсов. Материалоотдача показывает, сколько произведено продукции с каждого рубля потребленных материальных ресурсов. Материалоотдача в организации к 2016г. по сравнению с 2012г. увеличилась на 27,38%, материалоемкость соответственно, уменьшилась на 21,01%. Уменьшение материалоемкости произошло за счет повышения урожайности зерновых культур, а также совершенствование техники и технологии по производству продукции. Еще одним из показателей эффективности использования материальных ресурсов является прибыль на 1 руб. материальных затрат. Кооператив за анализируемый период не получил прибыль на 1 рубль материальных затрат. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции в 2016г. в сравнении с 2012г. остались неизменны.

Высокое уменьшение рентабельности собственного капитала c 14,53% до 1,02 % за анализируемый период свидетельствует о уменьшении экономической эффективности использования вложенных в предприятие средств. Уменьшение данного коэффициента так же свидетельствует о уменьшении спроса на продукцию анализируемого сельскохозяйственного кооператива. Уровень рентабельности капитала не обеспечивает рентабельность собственного капитала и оплату процентов по кредитам. Рентабельность оборотных активов также многократно уменьшилась по сравнению с 2012г. и составила в 2016году 1,87%. Это означает, что на 1 рубль оборотных активов предприятие получает прибыль в размере 2 коп. Рентабельность оборотных активов также уменьшилась и составила 1,87%. Итак, можно сделать вывод, что все показатели рентабельности значительно уменьшились. За отчетный период произошло многократное их уменьшение, то есть прослеживается тенденция к спаду рентабельности кооператива. Предприятие существует за счет ассигнований из бюджета.

Финансовое состояние предприятия характеризуется его способностью финансировать свою деятельность; она зависит от обеспеченности финансовыми ресурсами, необходимыми для его нормального функционирования, финансовых взаимоотношений с другими юридическими и физическими лицами.

Одним из важнейших критериев финансового положения предприятия является оценка его платёжеспособности. Для ее оценки используют такие показатели как: коэффициент текущей ликвидности, характеризующий общую обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств; коэффициент абсолютной ликвидности, который показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить, в ближайшее время; коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, с помощью которого можно увидеть какая часть оборотных средств финансируется за счет собственных источников; коэффициент соотношения и заёмных средств, который показывает какая часть деятельности, финансируется за счет собственных, а какая за счет заёмных средств и другие коэффициенты.

Все коэффициенты просчитаны и отражены в таблице 2.4

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормальное ограничение** | **На конец года** | **2016 г. в % к 2012 г.** |
| **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 4,183 | 6,533 | 10,408 | 13,725 | 13,102 | 313,22 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥(0,2÷0,5) | 0,001 | 0,013 | 0,033 | 0,073 | 0,099 | в 99 раз |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,262 | 0,141 | 0,292 | 0,123 | 0,398 | 151,91 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 2687 | 2436 | 4076 | 7532 | 11544 | 429,62 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 10132 | 8557 | 8256 | 10878 | 12586 | 124,22 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_ | -11757 | -9556 | -5686 | -4089 | -1668 | Х |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_ | -4312 | -3435 | -1506 | -743 | -626 | Х |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,645 | 0,680 | 0,761 | 0,834 | 0,916 | 142,02 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,472 | 0,383 | 0,271 | 0,199 | 0,091 | 19,28 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,116 | 0,117 | 0,215 | 0,358 | 0,506 | 436,21 |
| Продолжение таблицы 2.4 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,174 | 0,199 | 0,406 | 0,648 | 0,847 | 486,78 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 2,118 | 2,611 | 3,688 | 5,014 | 10,965 | 517,71 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,355 | 0,320 | 0,239 | 0,166 | 0,084 | 23,66 |

Анализ данных таблицы показал, что СПК «колхоз Ударник» платежеспособен, о чем говорит коэффициент текущей ликвидности, который составил 13,1 в 2016 г, что на 213% больше 2012 года (4,2%), это означает, что эту часть текущих обязательств по кредитам и расчетам можно погасить, мобилизовав все текущие активы. На рассматриваемой организации коэффициент абсолютной ликвидности в 2016 и 2012 году равен 0,001 и 0,099 соответственно, что свидетельствует о низком уровне его ликвидности. Таким образом, ликвидность баланса данной организации низкая из-за недостаточности наиболее ликвидных активов для покрытия срочных обязательств. Но стоит отметить, что коэффициент абсолютной ликвидности, по сравнению с 2012г. вырос в 91 раз. Коэффициент быстрой ликвидности за весь анализируемый период ниже нормативного значение, это связано с тем ,что большую долю ликвидных средств составляет дебиторская задолженность, часть которой трудно своевременно взыскать. Коэффициент автономии за пять лет вырос на 42% и остается на уровне нормы (0,9). Можно сказать, об увеличении финансовой прочности хозяйства, стабильности и независимости от внешних кредиторов, повышении гарантии погашения организацией своих обязательств и расширении возможность привлечения средств со стороны. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств показывает, сколько заемных средств привлекла организация на один рубль вложенных в активы собственных средств. Уменьшение значения коэффициента за анализируемый период (на 81%) свидетельствует об ослаблении зависимости организации от привлечения заемных средств и повышение его финансовой устойчивости. т.к. данный коэффициент меньше 1, то следует предположить о положительном уровне соотношения. Коэффициент маневренности в данной ситуации показывает нам, что часть собственного капитала, используемая для финансирования текущей деятельности, то есть вложенная в оборотные активы, и часть капитализированная, то есть вложена во внеоборотные активы не имеют оптимального соотношения. Коэффициент финансовой зависимости в 2016 году, по сравнению с 2012 годом уменьшился на 76% и находится в пределах нормы, что говорит нам о том, что наша организация не зависима от внешних источников средств.

Отчет о движении денежных средств – это отчет об изменениях финансового состояния, который составлен на основе метода потока денежных средств. При этом он дает возможность оценить будущие поступления денежных средств, проанализировать способность фирмы погасить свою краткосрочную задолженность и выплатить дивиденды, а также оценить необходимость привлечения дополнительных финансовых ресурсов.

Информация о денежных потоках организации представлена в таблице 2.5.

По результатам анализа можно сделать вывод, что предприятие улучшило свою платежеспособность по сравнению с предыдущим годом. Это увеличение было вызвано поступлением денежных средств от текущей деятельности.

Таблица 2.5 **- Движение денежных средств организации, тыс. руб.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016 г.** | **2016 г. в % к 2012г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Поступление денежных средств - всего  | 16113 | 14961 | 16405 | 15911 | 18903 | 117,32 |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | 6113-- | 4961-- | 16405-- | 15911-- | 18903-- | 117,32 |
| Продолжение таблицы 2.5 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Расходование денежных средств - всего | 16135 | 14942 | 16397 | 15881 | 18862 | 116,90 |
| в том числе:а) в текущей деятельностиб) в инвестиционной деятельностив) в финансовой деятельности | 14006-2129 | 14162-780 | 15431-966 | 15047-834 | 18193-669 | 129,89-31,42 |
| 3. Чистые денежные средства - всего | -22 | 19 | 8 | 30 | 41 | - |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | 2107--2129 | 799--780 | 974--966 | 864--834 | 710--669 | 33,70-- |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 5 | 24 | 32 | 62 | 103 | в 21 раз |

По данным таблицы 2.5, можно сказать, что за анализируемые года 2012-2016, наблюдались поступления денежных средств, а также их отток. Общая масса в 2016г. поступления составила 18903 тыс. руб., отток денежных средств 18862 тыс.руб. Начиная с 2013г. приток денежных средств превышает их расходование, это означает, что результатом основной деятельности организации является приток денежных средств. Остатки денежных средств в 2016 г. многократно увеличились (в 21 раз), но необходимо отметить, что этот остаток в рублевом эквиваленте очень мал. Организация каждый год погашает займы и кредиты, а прибыль организации с каждым годом становится меньше. Если подобная ситуация для данной организации будет повторяться из года в год, то наступит момент, когда она не в состоянии будет погасить свои финансовые обязательства, поскольку основным стабильным источником погашения внешних обязательств является приток денежных средств от текущей деятельности.

В результате финансовой деятельности хозяйство получило отток денежных средств. Необходимо отметить, что в организации полностью отсутствует инвестиционная деятельность.

**2.2 Оценка организации управленческого учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства в организации**

Первичный учет затрат в молочном скотоводстве имеет существенную значимость при контроле за соблюдением режима экономии, а также анализе окупаемости затрат продуктов животноводства. На данной основе принимаются управленческие решения по оперативному регулированию хода процесса производства в данной отрасли.

Вследствие этого, в СПК «колхоз Ударник» различные специалисты (бригадиры, заведующие фермами, зооинженеры, ветврачи, бухгалтера) уделяют значительное внимание правильному оформлению документов по учету всех затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Различный состав производственных затрат (средств труда, предметов труда, живого труда и иных ресурсов), а также неодинаковые способы их производственного потребления обуславливают необходимость их различного документального оформления.

При работе с первичным учетом, бухгалтера используют большое количество различных документов, на основании которых, в итоге, производятся все последующие записи.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах на производство продукции молочного скотоводства основываются на данных соответствующих первичных документов, Суть их заключается в том, что первичные документы принимаются к учету (если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации) в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее совершения.

Общая схема учета затрат молочного скотоводства представлена в следующем виде (рисунок [2.1](http://snipov.net/database/c_3644764195_doc_4293828029.html#i238560)).

Первичные документы по учету затрат продукции молочного скотоводства

Накопительные ведомости, журналы учета расходов кормов, отчеты о движении материальных ценностей, отчеты о движении скота

Лицевые счета подразделений (производственные отчеты)

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

сверка

Журнал-ордер №10-АПК

сверка

Главная книга

Рисунок 2.1 – Схема учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «колхоз Ударник»

В СПК «колхоз Ударник» документы группируются по четырем признакам:

* по учету затрат труда;
* по учету предметов труда;
* по учету средств труда;
* по учёту выхода продукции.

Основным документом по учету затрат труда работников молочного скотоводства является расчет начисления оплаты труда работни­кам животноводства (ф. № 135-АПК). Начисление оплаты труда работникам производится в основном за полученную продук­цию (молоко, прирост живой массы, приплод).

Вследствие этого при начислении оплаты труда, работники бухгалтерии привлекают докумен­ты, в которых фиксируется выход продукции. К таким документам следует отнести: журналы учета на­доя молока, акты на оприходование приплода животных, ведо­мости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу. При этом оплата труда производится на основании зафиксированных в данных доку­ментах выхода продукции, опираясь при этом на действующие в хозяйстве расценки.

При этом необходимо отметить, что учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы, используя при этом табель учета рабочего времени (ф. № 140-АПК).

Далее к группе – предметов труда. Основным видом расходов предметов труда в животноводст­ве служит расход кормов. Их первичный учет ведут на фермах в ведомостях учета расхода кормов (ф. № 175-АПК). Такая ведо­мость представляет собой комбинированный накопительный докумен­т. На основании данного документа производится не только выдача (отпуск) кор­мов, но и списание их в расход. Сводный учет расхода кормов в СПК «колхоз Ударник» ведется в журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). В данном журнале на каждый вид и группу животных отводят отдельные стра­ницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физиче­ской массе, в переводе на кормовые единицы и при необходимости по содержанию переваримого протеина.

При расходе прочих материальных ценностей (медикаментов, биопрепаратов, дезинфицирующих средств и т.д.) бухгалтера анализируемого хозяйства в установленном порядке оформляют лимитно-заборные ведомости, накладные, а также другие расходные документы.

Затраты средств труда фиксируют, в первую очередь, в документах по начислению амортизации: ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и ведомость амортизационных отчислений по основным средствам.

Разнообразные условия и характеристики разобщенных видов продукции в животноводстве обязывают применять внушительное количество документов при учете выхода продукции. Все эти документы можно подразделяются на две группы: по оприходованию продук­тов животноводства и оприходованию прироста живой массы и приплода.

К первой группе мы относим документ по оприходования молока - журнал учета надоя молока (ф. № 176-АПК).

Ко второй группе мы также можем отнести ряд документов, таких как: акт на оприходо­вание приплода животных (ф. № 211-АПК), ведомость взвешивания животных (ф. N9 216-АПК) и расчет определения привеса (ф. N 217-АПК) на оприходование прироста живой массы.

Проанализировав первичный учет хозяйства в отрасли животноводства мы выявили как положительные стороны, так и отрицательные. В СПК «колхоз Ударник» данные всех документов систематизируют по объектам учета затрат – видам работ и продукции. Для этого применяют журналы учета работ и затрат, которые ведутся в бригадах. Не используются накопительные ведомости. Виды работ по производству продукции записывают в соответствии с технологическими картами. В хозяйстве нет разбивки молока по жирности, что очень затрудняет анализ процесса производства. В кооперативе не ведутся производственные отчеты в подразделениях ответственными лицами, что является грубым нарушением ведения первичного бухгалтерского учёта и ведёт к искажению информации о деятельности кооператива. При этом необходимо отметить, что многие первичные документы заполняются частично, ряд реквизитов не заполняется, некоторые графы используются не по назначению, нумерация на многих актах отсутствует. В виду отсутствия в организации графика документооборота, принятия к учету первичных документов и их обработка не всегда своевременны.

Для высокой организации бухгалтерского учета производственных затрат необходимо уделять особое внимание на номенклатуры аналитических и синтетических счетов производства, а также объектов калькуляции. Сложность процесса производства, его значимость в хозяйственной деятельности организации, разнообразие затрат требуют использования целой группы производственных счетов.

Согласно учётной политики СПК «колхоз Ударник» бухгалтерский учёт до 2012 года велся в журнально-ордерной форме. С 2013 года кооператив перешел на автоматизированную форму введения бухгалтерского учета, с применением программы 1С «Предприятие»8.

В СПК «колхоз Ударник» аналитический учет затрат ведется с применением счета 20 «Основное производство», субсчета 2 «Животноводство». По дебету отражают калькуляцию затрат (затраты на оплату труда, корма, амортизация и т.п.), а по кредиту – выход продукции (выход приплода и молока).

Объектами учета затрат по молочному скотоводству в анализируемом хозяйстве являются: по основному стаду – молоко и приплод; по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота – прирост живой массы и общая живая масса скота.

Аналитический учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в основном производстве ведется:

1. по экономическим элементам затрат:

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты.

2. по номенклатуре статей калькуляции:

1. оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
2. корма;
3. средства защиты животных;
4. содержание основных средств, в том числе:

- амортизация (износ) основных средств;

- ремонт основных средств;

- техническое обслуживание;

1. работы и услуги;
2. организация производства и управления;
3. потери от падежа животных;
4. налоги, сборы и другие подобные платежи;
5. прочие затраты.

3. По местам возникновения

1. ферма по выращиванию молодняка №1;
2. ферма по выращиванию молодняка №2;
3. молочно-товарная ферма №3.

В статье «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» бухгалтера СПК «колхоз Ударник» учитывают основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, которые заняты на обслуживании животных: телятницы, доярки, скотники, подсменные рабочие.

В данную статью включают не только оплату труда по тарифным ставкам, но также и премии с доплатами за качественную и добросовестную работу. Премируют работников, в основном, за высокое качество производимой продукции, большое количество надоя молока, за высокую продуктивность животных, а также за стабильное сохранение поголовья. Доплаты и надбавки работники хозяйства получают за мойку доильных установок, холодильников и др. Работники, обслуживающие несколько учетных групп скота одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально количеству голов обслуживаемого скота, либо числу затраченных кормо-дней по каждой учетной группе. В эту же статью входят отчисление на медицинское страхование, в пенсионный фонд и в фонд социального страхования.

В статье «Корма» учитываются расходы на корма. Данную статью затрат подразделяют на подстатьи: корма приобретенные и корма собственного производства. Учет кормов ведут в отдельном регистре – журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). В данную статью относят также расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях) путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Необходимо отметить, что расход кормов отражают в их балансовой оценке. Корма, перешедшие с прошлого года оценивают по фактической себестоимости, а корма произведенные в текущем году оценивают по плановой себестоимости, при этом корректируют ее в конце года до фактической. Покупные корма оценивают по ценам приобретения, с включением расходов на доставку. Необходимо поддеркнуть, что в данную статью не включаются расходы, связанные с доставкой кормов для животных. Такой корм списывают на счета объектов учета затрат в соответствии с видами (группами) животных на соответствующие статьи по принадлежности

В статью «Средства защиты животных» включаются расходы связанные с приобретение различных медикаментов, биопрепаратов, а также дезинфицирующих средств.

В статью «Содержание основных средств» включаются подстатьи затрат: техническое обслуживание, амортизационные отчисления, затраты на ремонт и другие затраты. В целом в данную статью включают затраты связанные с содержанием основных средств. При этом отнесение соответствующих затрат на данный вид или группу животных производится по возможности прямым путем. При невозможности прямого отнесения применяют их распределение в соответствии с действующими инструктивными указаниями. Так, амортизацию по животноводческим зданиям, обслуживающим две или более группы скота, распределяют пропорционально площади, занимаемой каждой группой скота.

В статье «Работа и услуги» учитывают выполненные работы в животноводстве, также работы, услуги вспомогательных производств и сторонних организаций. Работы и услуги вспомогательных производств выделяют: автотранспорт, работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической). В данную статью включают работы, выполненные сторонними организациями по искусственному осеменению, ветеринарных прививок.

В статью «Организация производства и управление» включаются расходы на организацию и управление производства в отрасли животноводства в доле, приходящейся на данный объект учета затрат при распределении общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

На статью «Потери от падежа животных» относят потери от гибели молодняка животных, животных на откорме (кроме потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий).

Статья «Прочие затраты» включает в себя затраты, не вошедшие в вышеуказанные статьи затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями;

- затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, на и других сооружений некапитального характера для животных, списываемые в установленном порядке со счета 97 «Расходы будущих периодов»;

- стоимость подстилки для животных;

- расход спецодежды и обуви, выдаваемых дояркам и другим работникам, занятым уходом за скотом.

Расход спецодежды, выдаваемой ветработникам, сторожам и другому обслуживающему персоналу, на эту статью не относят, а включают в общепроизводственные (фермерские) расходы.

- затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию животноводческих комплексов и других объектов большой мощности (эти затраты также списывают со счета 97 «Расходы будущих периодов»);

- прочие затраты, как правило, относят на соответствующую учетную группу скота прямым путем.

Данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве по подразделениям, составляется в лицевом счете (производственный отчет) подразделения по животноводству. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству включает в себя два раздела:

1. Затраты на производство продукции животноводства (дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»);

2. Выход продукции (кредит счета).

В первом разделе лицевого счета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» на каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы. В них предусматривается запись технико-экономических показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормодней, расход кормов в центнерах и в кормовых единицах и соответствующие суммарные данные согласно статьям затрат по дебету счета с отнесением их по корреспондирующим счетам по кредиту, в том числе: счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 96 «Резервы предстоящих расходов», счет 69 «Расчеты по социальному страхованию» – на суммы основной и дополнительной оплаты труда с отчислениями; счет 10 «Материалы» – на стоимость израсходованных на содержание животных кормов, медикаментов, топлива и нефтепродуктов. Этим обеспечивается учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и группировке затрат по корреспондирующим счетам (как правило, в лицевом счете (производственном счете) для каждой статьи затрат отводится отдельная строка, но с подразделением по видам затрат, при разной корреспонденции счетов. В случае, если вид и статья затрат совпадают, имея единую корреспонденцию, то они отражаются по одной строке.

Во время заполнения данного лицевого счета (производственного отчета) привлекается большое количество первичных и сводных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки используют журналы учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). Данные о затратах труда и оплате труда проставляют на основании расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) и т.д. Сумма начисленной амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве, и отнесенные на конкретные объекты учета подтверждаются ведомостью амортизации и отчислений в ремонтный фонд.

Расходы по материальным ценностям в лицевом счете (производственном отчете) подтверждаются соответствующими данными отчетов о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) по кормам, биопрепаратам и лечебным материалам, другим материалам. В качестве отдельных объектов учета затрат (в соответствующих графах лицевого счета) отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов на кормокухнях и др.). Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в лицевом счете в соответствующих статьях отдельной строкой. Например, расходы по приготовлению кормов – отдельной строкой по статье «Корма».

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) «выход продукции» отражают выход основной и побочной продукции отрасли животноводства, которая относится с кредита счета 20 «Основное производство», субсчета 2 «Животноводство» в дебет корреспондирующих счетов 43 «Готовая продукция»,11 «Животные на выращивании и откорме» и др. с указанием количества и суммы.

Данные о выходе продукции животноводства в лицевом счете (производственном отчете) отражают на основании следующих документов: молоко – журнал учета надоя молока (ф. № 176-АПК), ведомостей движения молока (ф. № 178-АПК), прирост живой массы животных – ведомостей взвешивания животных (ф. № 216-АПК), приплод – актов на оприходование приплода (формы № 211,228,224-АПК).

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета (производственного отчета), должны соответствовать данным, отраженным в следующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК), о движении скота и птицы на фермах (ф. № 223-АПК), книга учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК), в ведомости учета движения молока (ф. № 178-АПК).

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию, там после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом. Поэтому лицевой счет (производственный отчет) является регистром аналитического учета по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

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

Данные о затратах по животноводству в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) должны соответствовать суммам затрат по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в главной книге и в журнале-ордере № 10-АПК.

 При исследовании аналитического учёта в СПК «колхоз Ударник» обнаружились ряд фактов ведущих к искажению бухгалтерского учёта предприятия, бухгалтера не совсем точно придерживаются принятой учётной политики предприятия, так например: бухгалтерия принимает к учету первичные документы, не содержащие всех обязательных реквизитов. В хозяйстве не ведётся разбивка по аналитическим счетам в разрезе жирности по молоку, так молочная продукция представлен в производственной книге одной записью счёт 20-2 «молоко», а для получения более точной информации хотелось бы его представить по жирности в разрезе субсчетов например 20-2-1 жирность «от 4,4 – 5,2%», 20-2-2 жирность «3,7 – 4,2%» и т.д. так как хозяйство производит молоко разной жирностью (в зависимости от породы коров) целесообразно выводить себестоимость отдельно по каждому проценту жира. И как следствие можно вести разговор о замене скота на более продуктивный.

Синтетический учет – это учет затрат обобщенных бухгалтерских данных о видах имущества организации, ее обязательствах и хозяйственных операциях по отдельным экономическим признакам , который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Синтетический учет затрат по молочному стаду ведется на калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». На дебете субсчета 2 в течение года отражают все прямые затраты по животноводству.

При рассмотрении корреспонденции счетов по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», следует иметь в виду, что на этот счет относится падеж животных, учитываемый на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» (кроме падежа по вине материально-ответственных лиц и вследствие стихийных бедствий).

Падеж животных на выращивании и откорме списывают по кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а затем с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». В итоге по субсчету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» происходит увеличение суммы затрат, т.е. себестоимость выращиваемого и откармливаемого поголовья соответственно возрастает.

Фактические затраты на производство молока за 2016 год в СПК «колхоз Ударник» представлены в таблице 2.5 составили 15873246 руб.

Таблица 2.6 – **Регистрационный журнал затрат на производство молока за 2016 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№****п/п** | **Содержание операций** | **Сумма, руб.** | **Корреспондирую-щие счета** | **Документ-основание** |
| **Дебет** | **Кредит** |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Счет 20/2 «Основное производство. Животноводство»Операции по дебету счета |
| 1 | Начислена заработная плата работникам молочного скотоводства | 1841296 | 20/2 | 70 | Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость, учетные листы труда и выполненных работ, расчет начисленной оплаты труда работникам животноводства |
| 2 | Начислены страховые взносы в социальные внебюджетные фонды | 700010 | 20/2 | 69 | Бухгалтерская справка |
| 3 | Начислены налоги в бюджет  | 1087317 | 20/2 | 68 | Бухгалтерская справка |
| 4 | Списана стоимость израсходованных кормов | 7725509 | 20/2 | 10/1 | Ведомость учета расхода кормов.  |
| 5 | Списана стоимость израсходованных медикаментов | 341338 | 20/2 | 10/13 | Требования - накладная |
| 6 | Списаны услуги машинно-тракторного парка | 2190508 | 20/2 | 23 | Путевой лист грузового автомобиля, бухгалтерская справка |
| 7 | Списана стоимость затрат на электроэнергию  | 764916 | 20/2 | 60 | Счет - фактуры, счет на оплату. |
| 8 | Списана стоимость нефтепродуктов | 38746 | 20/2 | 10/6 | Учетные листы тракториста-машиниста. |
| 9 | Начислена амортизация по основным средствам отрасли животноводства | 48620 | 20/2 | 02 | Ведомость амортизационных отчислений  |
| Продолжение таблицы 2.6 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 10 | Списана стоимость запчастей | 329027 | 20/2 | 10 | Акт выполненных ремонтных работ, дефектная ведомость |
| 11 | Списаны общепроизводственные расходы | 452748 | 20/2 | 25 | Ведомость распределений общепроизводственных расходов, бухгалтерская справка |
| 12 | Списаны общехозяйственные расходы | 353211 | 20/2 | 26 | Ведомость распределений общехозяйственных расходов, бухгалтерская справка |
| Операции по кредиту счета |
| 113 | Оприходовано в течение года по плановой себестоимости:-молоко 7131 ц по 1793,24 руб.- приплод 168 гол по 6185,33 руб.-навоз  | 12787594,441039135,44150000 | 431120/1 | 20/220/220/2 | Журнал учета надоя молокаАкт на оприходование приплода |
| **1**14 | Корректировка плановой себестоимости до фактической:- по молоку-по приплоду | 1135418,02227934,24 533189,16 | 90/220/211 | 20/220/220/2 | Бухгалтерская справкаБухгалтерская справка |

Проанализировав таблицу 2.6 можно сказать, что в целом, бухгалтерские корреспонденции счетов соответствуют Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению.

Ряд своеобразных особенностей в сельском хозяйстве имеет исчисление себестоимости продукции, вызванных его специфичностью. Производство самостоятельных видов продукции молочного скотоводства - молока и приплода, протекают более или менее равномернов течение года. Впрочем, необходимо отметить, что ее себестоимость недопустимо исчислять ежемесячно, вследствие того, что расходы по обслуживанию и управлению производственным процессом могут быть рассредоточены только после установления сумм прямых затрат по всем отраслям. Вдобавок, большую часть продукции растениеводства применяют в качестве корма для животных. Вследствие этого вначале подсчитывают фактическую себестоимость кормов, а уже после исчисляют себестоимость продукции животноводства.

 Ко второй особенности можно отнести получение в животноводстве нескольких видов продукции. Вследствие этого складывается необходимость в рассредоточении затрат между всеми установленными видами продукции.

Третьей спецификой обозначается определение суммы незавершенного производства только в конце года по состоянию на 1 января.

Четвертой особенностью обладает порядок исчисления отчетной себестоимости в конце года. В течение года всю продукцию учитывают по плановой себестоимости, что не допускает до конца года выразить фактическую сумму затрат.

Исчисление себестоимости продукции в СПК «колхоз Ударник» проводят в конкретной последовательности:

1. Распределяют по предписанию расходы на содержание основных средств на объекты учета затрат;

2. Исчисляют себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, которые оказывали услуги основному производству;

3. Распределяют бригадные (фермерские), и общехозяйственные расходы;

4. Исчисляют общую сумму производственных затрат по объектам планирования и учета;

5. Исчисляют себестоимость продукции животноводства;

6. Исчисляют себестоимость живой массы поголовья;

7. Исчисляют себестоимость продукции подсобных (промышленных) производств, связанных непосредственно с переработкой сельскохозяйственной продукции;

8. Только после этого исчисляют коммерческую (полную) себестоимость товарной продукции животноводства путем суммирования производственной себестоимости и затрат на реализацию продукции.

Необходимо также отметить, что при подсчете фактической себестоимости прироста живой массы из продукции выращивания, бухгалтера не устраняют массу павшего или вынужденного забоя (если мясо не использовали в пищу или на корм скоту) молодняка животных, взрослых животных и молодняка рождения прошлых лет на откорме (не беря в расчет падеж по вине материально-ответственных лиц).

Стоимость павшего молодняка и взрослого скота, числившихся на откорме отражается по статье «Потери от падежа животных» по взаимосоответствующим группам, а также видам животных. Стоимость молодняка животных, равно как и взрослого скота на откорме, погибших в результате стихийных бедствий, относится на финансовые результаты.

Расходы на навоз (экскременты) определяются, исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов.

При подсчитывании себестоимости, прирост живой массы по группам молодняка и взрослым животным каждого вида выявляется путем суммирования живой массы поголовья на конец года живой массы поголовья, выбывшего в течение года, вычитания из этой величины живой массы приплода и поголовья, поступавшего на выращивание и откорм в течение года, и живой массы поголовья на начало года. Исчисленная величина составляет прирост живой массы по группе данного вида скота.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением суммы затрат, отнесенной на прирост живой массы скота соответствующей технологической группы, на количество центнеров в отчете.

Себестоимость живой массы молодняка скота и взрослого скота на откорме, определяют исходя из затрат на их выращивание и откорм в текущем году. Себестоимость 1 ц живой массы скота определяют делением их стоимости на количество центнеров живой массы (исключая прирост массы павших животных).

Определение себестоимости 1 ц прироста живой массы телят к моменту отъема производится с помощью делением суммы затрат, отнесенных на прирост и приплод и живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой стоимости телят, состоящих в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, которые имеются на конец года, а также выбывших за год, включая живую массу павших животных.

Учет затрат и выхода продукции ведется раздельно по молочному и мясному скотоводству. Аналитические счета в СПК «колхоз Ударник» открываются по каждому объекту учета затрат по крупному рогатому скоту молочного направления. Они называются: 1. «Основное стадо», по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей (цель производства: получить основную продукцию - молоко и сопряженную - приплод) или 2. «Животные на выращивании и откорме», по которому учитываются затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада (цель производства - получение прироста живой массы животных).

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

Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции. Его принцип в следующем: из общей суммы затрат на содержание основного стада за год исключается стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька) в принятой оценке. Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на основную и сопряженную продукцию (молоко и приплод), распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90 %, на приплод - 10 %.

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

Сумма затрат по содержанию основного стада КРС молочного направления за 2016 год составила 15873246 руб., за этот же период получено молока 7131 ц по плановой себестоимости 1793,24 руб. за 1 ц, приплода 168 голов весом 50 ц по плановой себестоимости 6185,33 руб. за 1 голову, навоза в нормативной оценке на сумму 150000 руб., 5939 ц молока реализовано, 1192 ц израсходовано на выпойку телятам, приплод оставлен в хозяйстве на доращивание.

Фактическая себестоимость продукции исчисляется так:

1. Определяется сумма фактических затрат, относящихся на сопряженную продукцию, которая составляет: 15873246 – 150000= 15723246 руб.
2. Распределяются оставшиеся затраты: на молоко – 14150921,40 руб. (15723246/100\*90) и на приплод – 1572324,60 руб. (15723246/100\*10).
3. Фактическая себестоимость 1 ц молока составит 1984,42 руб. (14150921,40/7131).
4. Фактическая себестоимость 1 головы приплода составит 9359,08 руб. (1572324,60/168).
5. Калькуляционная разница по реализованному молоку списывается дополнительной записью: Д 90/2 К 20/2 на сумму 1135418,02 руб. (5939\*(1984,42-1793,20)), по молоку, израсходованному на выпойку телятам, - дополнительной записью: Д 20/2 аналитического счета по учету животных на выращивании «Молодняк КРС» Кредит счета 20/2 аналитический счет «Основное стадо» на сумму 227934,24 (1192\*(1984,42-1793,20)),
6. Калькуляционная разница по приплоду, оставляемому на доращивание, списывается дополнительной записью: Д 11 К 20/2 на сумму 533190 руб. (168\*(9359,08-6185,33)).

В итоге аналитический счет «Основное стадо» закрывается, и сальдо не имеет

* 1. **Анализ затрат на производство продукции молочного скотоводства в организации**

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, могут группироваться постатейно и поэлементно. Перечень статей затрат и методы распределения по видам продукции определяются методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в зависимости от характера и структуры производства.

 В процессе анализа состава, структуры и динамики затрат необходимо изучить структуру издержек по экономическому содержанию, то есть по элементам затрат. Выделяются следующие элементы затрат: материальные затраты (за вычетом возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Данные таблицы 2.7 дают возможность выявить динамику затрат и суммы отклонений по каждому элементу.

Таблица 2.7 – **Состав и динамика затрат по экономическим элементам на производство продукции молочного скотоводства**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Элементы затрат** | **Сумма, тыс. руб.** | **2016 г. к 2012 г.** | **2016 г. к 2015г.** |
| **2012г.** | **2013г.** | **2014г.** | **2015г.** | **2016г.** | **руб.** | **%** | **руб.** | **%** |
| Материальные затраты: | 11870 | 11093 | 12727 | 10454 | 14144 | 2274 | 119,16 | 3690 | 135,30 |
| Затраты на оплату труда | 3296 | 3480 | 3328 | 3909 | 4105 | 809 | 124,54 | 196 | 105,01 |
| Отчисления на социальные нужды | 664 | 883 | 852 | 1087 | 1256 | 592 | 189,16 | 169 | 115,54 |
| Амортизация | 691 | 1085 | 1109 | 1653 | 1662 | 971 | 240,52 | 9 | 100,54 |
| Прочие затраты | 1075 | 1686 | 1612 | 1483 | 991 | -84 | 92,19 | -490 | 66,82 |
| Итого: | 17796 | 18227 | 19628 | 18586 | 22158 | 4362 | 124,51 | 3572 | 119,22 |

По данным таблицы 2.7 видно, что за период 2012-2016 гг. в целом произошло увеличение затрат на 4362 тыс. руб. или на 24%. Данное увеличение вызвано, в первую очередь, инфляцией, и в целом, такое увеличение нельзя назвать значительным.

Значительное увеличение произошло по статье материальные затраты. В 2016 г. данный показатель увеличился на 19,6 %. Фонд оплаты труда в кооперативе с каждым годом увеличивается, но вместе с тем и сокращается штат рабочего персонала. Отсюда происходит незначительно увеличение по статье оплата труда (на 24 %), следовательно, и незначительно подвергается повышению статья отчисления на социальные нужды. Прочие затраты уменьшились на 8 %.

Если сравнивать затраты 2015 и 2016 года, то можно сказать, что производственные затраты отчетного года намного выше затрат прошлого года на 3572 тыс. руб. Немаловажную роль в увеличении затрат в 2016 году сыграли материальные затраты, они увеличились на 3690 тыс. руб., или на 35%.

Несмотря на уменьшение работников, связанных с производством продукции молочного скотоводства, показатель по затратам труда, следовательно, и отчислениям, увеличился на 5 % и 15% соответственно. Необходимо отметить, что за год амортизационные отчисления остались на прежнем уровне.

Рассмотрим элементы затрат в структуре, представленные в таблице 2.8

Таблица 2.8 – **Структура затрат на производство продукции молочного скотоводства по элементам затрат**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Элементы затрат** | **Удельный вес, %** | **2016 г. к 2012 г.** | **2016 г. к 2015 г.** |
| **2012г.** | **2013 г.** | **2014г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **%** | **%** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Материальные затраты | 67 | 61 | 65 | 56 | 64 | 95,5 | 114,29 |
| Затраты на оплату труда | 19 | 19 | 17 | 21 | 19 | 100 | 90,48 |
| Отчисления на соц. нужды |  4 | 5 | 4 | 6 | 6 | 150 | 100 |
| Амортизация | 4 | 6 | 6 | 9 | 7 | 175 | 77,78 |
| Прочие затраты | 6 | 9 | 8 | 8 | 4 | 66,67 | 50 |
| Итого: | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | - | - |

Как видно из таблицы 2.8 в структуре затрат наибольший удельный вес занимают материальные затраты. Но за период 2012-2016 гг. произошли изменения. Так в 2016г. по сравнению с 2012г. их доля снизилась на 4 %, а по сравнению с 2015г. произошло их увеличение - на 14%. Если за базу брать 2012 год, то мы видим, что наблюдается рост по таким видам затрат как: отчисления на социальные нужды и амортизацию, на 50% и 75% соответственно.

Далее рассмотрим состав (в таблице 2.9) затрат по калькуляционным статьям.

Таблица 2.9– **Состав затрат на производство продукции молочного скотоводства по калькуляционным статьям**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Статьи затрат** | **Сумма, тыс. руб.** | **2016 г. к 2012 г.** | **2016 г. к 2015 г.** |
| **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2016 г.** | **руб.** | **%** | **руб.** | **%** |
| Амортизация | 691 | 1085 | 1109 | 1653 | 1662 | 971 | 240,52 | 9 | 100,54 |
| Запчасти | 1200 | 1100 | 1221 | 1005 | 806 | -394 | 67,17 | -199 | 80,20 |
| Затраты на оплату труда с отчислениями | 3960 | 4363 | 4180 | 4996 | 5361 | 1401 | 135,38 | 365 | 107,31 |
| Корма | 7316 | 7449 | 8247 | 6220 | 8563 | 1247 | 117,04 | 2343 | 137,67 |
| Медикаменты | 304 | 311 | 210 | 250 | 196 | -108 | 64,47 | -54 | 78,4 |
| Налоги и сборы | 318 | 42 | 696 | 686 | 1010 | 692 | 317,61 | 324 | 147,23 |
| Общехозяйственные расходы | 21 | 19 | 8 | 16 | 17 | -4 | 80,95 | 1 | 106,25 |
| Топливо | 1128 | 1356 | 1321 | 1302 | 1407 | 279 | 124,73 | 105 | 108,06 |
| Услуги грузового транспорта | 118 | 102 | 128 | 154 | 130 | 12 | 110,17 | -24 | 84,4 |
| Услуги машинно-тракторного парка | 1198 | 1212 | 1226 | 1040 | 1256 | 58 | 104,84 | 216 | 120,77 |
| Услуги сторонних организаций | 848 | 664 | 680 | 652 | 987 | 139 | 116,39 | 335 | 151,38 |
| Элекроэнергия | 694 | 524 | 602 | 612 | 763 | 69 | 109,94 | 151 | 124,67 |
| Итого: | 17796 | 18227 | 19628 | 18586 | 22158 | 4362 | 124,51 | 3572 | 119,22 |

Данные таблицы 2.9 показывают нам, что затраты увеличились на 4362 тыс. руб. или на 24,5%. Самое большое увеличение произошло за счет такой статьи затрат, как налоги и сборы, данный показатель резко возрос в 2016 г., и в сравнении с 2012 г., он увеличился на 217,6%. Затраты на электроэнергию и корма возросли на 10% и 17% соответственно. Связано это, прежде всего, с ростом цен на электроэнергию и ростом цена на корма. Необходимо также отметить, что затраты на амортизация возросли на 140 %, в связи с приобретением основных средств. Общехозяйственные расходы снизились на 20%.

Если брать за сравнение 2015 и 2016 года, то можно отметить, что в целом затраты выросли на 3572 тыс. руб., или на 19%. При этом немаловажную роль сыграли такие статьи как налоги и сборы и услуги сторонних организаций, которые в свою очередь возросли на 50%. Увеличение статьи налоги и сборы связанно с экологическим сбором. В два раза произошло увеличение таких статей затрат, как затраты на услуги грузового транспорта и затраты на топлива, на 115,4% и 111,11% соответственно. Связанно это , прежде всего, с ростом цен на топливо. При этом затраты на амортизацию сократились на 80,4%, а на стройматериалы – на 68,6%.

 Таким образом, если рассматривать интенсивность использования основных ресурсов, то можно сказать, что из года в год происходит увеличение расхода всех видов затрат на 1 ц молока. Это означает, что рост себестоимости валовой продукции был связан, прежде всего, с ростом затратоемкости, а не с увеличением объемов его производства. Причиной роста затратоемкости молока является не иррациональность использования различных ресурсов, а объективные причины такие, как инфляция, рост цен на ГСМ, электроэнергию, запчасти, корма и ветмедикаменты.

Далее перейдем к факторному анализу себестоимости готовой продукции в организации.

Влияние факторов на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью следующей факторной модели:

Сi = Fi / Qi + Vi, (2)

где: Сi – себестоимость единицы i-го вида продукции;

Fi – постоянные расходы по i-му продукту;

Qi - объем производства по i-му продукту;

Vi – переменные расходы по i-му продукту.

Для проведения факторного анализа себестоимости заполним таблицу исходных данных (таблица 2.9). При этом перерасчет затрат предыдущего периода на объем производства товаров текущего периода целесообразно осуществлять только по переменной части затрат.

По приведенным данным в таблице необходимо проанализировать влияние на изменение себестоимости:

1) объема производства товаров;

2) цен и тарифов по затратам;

3) структуры и удельных затрат на производство отдельных видов товаров.

На основании таблицы 2.10 выделим из общей суммы затрат переменные и постоянные затраты. К переменным затратам относятся: материальные затраты, (в том числе брак), зарплата производственных рабочих с отчислениями, изготовление клише, прочие затраты. К постоянным затратам относится то, что не было включено в переменные затраты.

Таблица 2.10– **Исходные данные для факторного анализа себестоимости продукции**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2015 г.** | **2016 г.** | **Отклонение, (+,-)** | **2016 г. к 2015 г.,%** |
| **Сумма, тыс. руб.** | **структура, %** | **Сумма, тыс. руб.** | **структура, %** |
| 1. Затраты на производство молока | 14261 | 100 | 15873 | 100 | +1612 | 111,30 |
| 1.1. Переменные | 10775 | 75,6 | 11930 | 75,2 | +1155 | 110,72 |
| 1.2. Постоянные | 3486 | 24,4 | 3943 | 24,8 | +457 | 113,11 |
| 2. Объем производствамолока, ц | 6610 | - | 7131 | - | +521 | 107,88 |

Порядок расчетов приведен в таком порядке:

1. Определение общего изменения затрат: 15873 – 14261 =1612 тыс. руб.

2. Пересчет затрат предыдущего периода на объем производства текущего периода:

а) переменных затрат: 10775 х 0,615 = 8145,9 тыс. руб. (изменяются пропорционально объему производства);

б) постоянных затрат 3486 тыс. руб. (остаются на базовом уровне).

Итого: 8145,9 + 3486 = 11631,9 тыс. руб.

3. Пересчет затрат на производство продукции текущего периода при ценах и тарифах предыдущего периода:

14261/6610 х 7131=15385,05 тыс. руб.

4. Оценка влияния факторов:

а) объема производства: 11631,9-14261= -2629,1 тыс. руб.

б) цен и тарифов: 15873-15385,05=487,95 тыс. руб.

в) структуры и общей суммы затрат: 15385,05 –11631,9= 3753,15 тыс. руб.

Итого: - 2629,1 + 487,95 +3753,15 = 1612 тыс. руб.

По результатам приведенных расчетов, мы видим, что важным фактором в увеличении себестоимости сыграли цены и тарифы, изменение которых привело к росту себестоимости на 487,95 тыс. руб. В результате увеличения объема производства на 521 ц сумма затрат возросла на 633,29 тыс. руб. В целом под влиянием факторов (объем производства, цены и тарифы, структура) себестоимость возросла на 1612 тыс. руб.

Таким образом, традиционно при анализе себестоимости проводят анализа динамики себестоимости продукции, сравнивая при этом фактические затраты с плановыми или с затратами базисного периода. Общая сумма затрат может измениться из-за объема и структуры выпуска продукции, уровня переменных затрат на единицу товара и суммы постоянных расходов. В процессе анализа выявляют, по каким статьям затрат произошел наибольший перерасход и как это изменение повлияло на изменение общей суммы переменных и постоянных расходов.

1. **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА СПК «КОЛХОЗ УДАРИНК»**

**3.1 Совершенствование управленческого учета затрат на производство продукции молочного скотоводства организации.**

Ведение учета по плановой себестоимости требует определения внутрипроизводственных результатов – суммы экономии или перерасхода. Эти результаты выявляются по итогам года на контрольно-результативном счете 40 «Выпуск продукции».

Следует заметить, что применение счета 40 не является обязательным, – формирование себестоимости вполне возможно и без этого промежуточного счета. Однако, если принять во внимание, что в таком случае придется рассчитывать отклонения плановой себестоимости от фактической на каждом этапе учета продукции, а применение счета 40 от этой необходимости нас избавляет, позволяя ограничиться выявлением отклонений в конце периода (года) со списанием непосредственно на счет 90 «Продажи», то особо задумываться над выбором не приходится. Счет 40 не усложняет учет, а упрощает его. Вследствие этого мы предлагаем оптимизировать аналитический учет в СПК «колхоз Ударник» с помощью применения данного счета.

По дебету счета 40 мы предлагаем отражать фактическую себестоимость продукции молочного скотоводства, по кредиту – плановую. Фактическая себестоимость первоначально формируется на счете 20 в течение всего года, по мере признания понесенных затрат на производство и выпуск продукции. Плановая (нормативная) себестоимость отражается так же в течение года, по мере осуществления хозяйственных операций, связанных с констатацией изменений массы. По окончании отчетного периода накопленная фактическая себестоимость списывается на дату окончания периода (на конец года, как правило) со счета 20 в дебет счета 40. Здесь следовало бы указать – после инвентаризации НЗП, но, поскольку декабрь-январь – это вовсе не сезон для откорма скота, то в нашем случае (а мы его здесь допускаем) затраты со счета 20 в конце года можно смело списывать в полном объеме.

Путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой. Перерасход отражается дополнительной проводкой Дт90 Кт40, а экономия сторнируется, и, соответственно счет 40 в конце года закрывается.

Итак, так как учет продуктов убоя ведется по плановой себестоимости, фактическую их себестоимость отражаем уже по завершении отчетного периода с кредита счета 20 на счет 40.

Дт 20.2 Кт 10, 13, 70, 69 – отражаются затраты, понесенные непосредственно в забойном цехе.

На этой стадии (убой) оформляется количественный учет: фактический выход продукции сопоставляют с действующими нормами выхода и, на основании накладной и норм, составляют ведомость проверки полноты принятия к учету полученной от забоя продукции.

Вместе с тем,- если продукты убоя предназначены для продажи на сторону, дебетуется счет готовой продукции:

Дт 43 Кт 11 – приходуются продукты убоя, если они предназначены для продажи (по плановой себестоимости).

- если продукты убоя предназначены для потребления в хозяйстве, дебетуется счет сырья и материалов:

Дт 10 Кт 11 – приходуются продукты убоя, если они предназначены для использования в собственном хозяйстве (по плановой себестоимости).

Однако если продукты убоя предназначены как для продажи, так и для потребления в хозяйстве – разделять нет смысла, лучше всё оприходовать на счет 43.

В конце года, после инвентаризации незавершенного производства (если есть):

Дт 40 Кт 20.2 – списываются фактические затраты, непосредственно связанные с убоем скота и первичной обработкой полученной продукции.

Понятно, что последней из указанных записей (Дт40 Кт20), поскольку она регистрируется по окончании отчетного периода, предшествуют все операции, какие проводятся в течение всего периода (возможно, ежедневно) с продуктами, получаемые от убоя. В том числе их списание в продажу:

Дт 90.2 Кт 43 – продукты забоя списываются в реализацию по плановой себестоимости.

Эта проводка выполняется всякий раз, когда происходит реализация, по факту отгрузки/передачи продукции покупателям и предъявления счетов к оплате.

Также при исследовании аналитического учёта в СПК «колхоз Ударник» обнаружились ряд фактов ведущих к искажению бухгалтерского учёта предприятия, бухгалтера не совсем точно придерживаются принятой учётной политики предприятия, так например: бухгалтерия принимает к учету первичные документы, не содержащие всех обязательных реквизитов. В хозяйстве не ведётся разбивка по аналитическим счетам в разрезе жирности по молоку, так молочная продукция представлен в производственной книге одной записью счёт 20-2 «молоко», а для получения более точной информации хотелось бы его представить по жирности в разрезе субсчетов например 20-2-1 жирность «от 4,4 – 5,2%», 20-2-2 жирность «3,7 – 4,2%» и т.д. так как хозяйство производит молоко разной жирностью (в зависимости от породы коров) целесообразно выводить себестоимость отдельно по каждому проценту жира. И как следствие можно вести разговор о замене скота на более продуктивный.

При изучении деятельности предприятия нельзя не обращать внимание на режим его налогообложения. СПК «колхоз Ударник» находится на специальном налоговом режиме и уплачивает ЕСХН. В учетной политике организации записано, что: «Для расчета налоговой базы по ЕСХН используются данные бухгалтерского учета в соответствии с главой 26.1». В связи с этим, необходимо учесть все требования налогового учета при совершенствовании бухгалтерского учета затрат на производство продукции.

Для формирования более полной информации о затратах, предлагается использовать систему счетов управленческого учета, предложенную Алборовым Р.А. [10, с.86].

Счет 30 – Материальные затраты;

Счет 31 – Затраты на оплату труда

Счет 32 – Отчисления на социальные нужды;

Счет 33 – Амортизация;

Счет 34 – Прочие затраты.

Учтенные по этим счетам затраты ежемесячно списываются в дебет счета 35 «Расходы по обычным видам деятельности», относятся в дебет счетов 20,23,25,26. После разноски сумм на счета финансового учета и подсчета оборотов в итоге и по кредиту счетов 30-34, в производственной бухгалтерии будут учтены кредитовые обороты затрат по элементам, слагающим их общую величину. В финансовой бухгалтерии они представлены лишь общей суммой. На счете 27 «Результаты производственной деятельности», который рекомендуется вести по подразделениям основной деятельности, сопоставляется выручка от продаж и фактическая себестоимость проданной продукции. Если финансовый результат скорректировать на оцененные остатки материалов, незавершенного производства и готовой продукции, то получим итоги, идентичные данным финансовой бухгалтерии. Данный метод позволит увеличить аналитичность учета затрат, выявить резервы снижения себестоимости продукции, способствует принятию обоснованных управленческих решений.

В СПК «колхоз Ударник» применяется котловой метод учет затрат, исключающий наличие незавершенного производства. Мы считаем, что данный метод учета затрат является устаревшим и предлагаем следующую альтернативную методику учета затрат.

В последнее время повысился интерес к использованию опыта стран с развитой рыночной экономикой, в которых применяется много разнообразных систем управленческого учета. Системы управленческого учета классифицируют по различным признакам. Одним из основных признаков является степень полноты включения затрат в себестоимость продукции. Существует вариант учета и калькулирования себестоимости с полным распределением затрат и вариант учета затрат по переменным издержкам. Последний метод учета затрат и исчисления себестоимости продукции получил название «директ-костинг». Прежде всего применение данной системы позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности. Для того чтобы применить для учета затрат метод «директ-костинг», необходимо разделить затраты на постоянные и переменные.

Таблица 3.1 – **Разделение затрат на постоянные и переменные**

|  |  |
| --- | --- |
| **Статьи затрат** | **Затраты в молочном скотоводстве** |
| **Постоянные** | **Переменные** |
| Расходы на оплату труда |  | 1841296 |
| Отчисление на социальное страхование |  | 700010 |
| Сырье и материалы |  | 8066847 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств | 48620 |  |
| Прочие затраты |  | 1322022 |
| Затраты по организации производства и управлению | 3894451 |  |
| Итого  | 3943071 | 11930175 |

Рассмотрев таблицу 3.1 можно сделать вывод о том, что всего объем затрат на производство продукции молочного скотоводства в отчетном году равняется 15873 тыс. руб. Из них на долю постоянных приходится 24,8 % от общей суммы совокупных расходов, а доля переменных затрат соответственно составляет 75,2 %.

Рассмотрим порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг». Проиллюстрируем данную учетную технологию на результатах деятельности предприятия за отчетный год. Определим и отразим на счетах финансовый результат в виде маржи по неполной стоимости по видам продукции, общий финансовый результат в виде прибыли и убытка от продажи всех видов продукции.

Таблица 3.2 – **Схема расчета конечного результата от реализации молочной продукции методом «директ-костинг»**

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатели** | **Факт** |
| Выручка от реализации продукции, руб  | 12523104 |
| Себестоимость реализованной продукции, руб. | 13095056 |
| Прибыль, руб. | -571952 |
| Сумма переменных затрат, руб. | 11930175 |
| Сумма постоянных затрат, руб. | 3943071 |
| Сумма маржинального дохода (маржа), руб. | 592929 |
| Доля маржинального дохода в выручке, % | 4,7 |
| Порог рентабельности производства, руб. | 83280609 |
| Запас финансовой устойчивости, % | -565 |

Для того, чтобы покрыть все затраты в отчетном году необходимо было реализовать продукции на сумму 83282 тыс. рублей. При такой выручке рентабельность равна нулю. Фактически выручка составила 1252 тыс. рублей, что ниже порога рентабельности в 66 раз.  Необходимо постоянно следить за запасом финансовой устойчивости, выяснять, насколько близок или далек порог рентабельности. Получить такую информацию становится возможным при использовании такого метода как «директ-костинг».

Таблица 3.3 – **Отражение на счетах операций по учету затрат по методу «директ-костинг»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание хозяйственной операции** | **Дебет** | **Кредит**  | **Сумма, тыс. руб.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Учет поступления молока на склад | 43 | 20 | 3943 |
| Учет себестоимости проданного молока | 90/2 | 43 | 3943 |
| Признание дохода от продажи молока | 62 | 90/1 | 12523 |
| Списание периодических затрат | 90/5 | 25 | 11930 |
| Продолжение таблицы 3.3 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Учет маржи по молоку | 90/8 | 90/9 | 7987 |
| Учет финансового результата | 99 | 90/9 | -3943 |

Приведенный пример показывает, что данная система не только не нарушает принципов финансового учета, но и позволяет осуществлять оценку и учет затрат по полной стоимости посредством введения соответствующих субсчетов и аналитических счетов, если это необходимо для решения управленческих задач и соблюдения требований по составлению финансовой отчетности.

**3.2 Рационализация методов калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства в организации**

Совершенствование управлениями затратами – основной резерв снижения себестоимости продукции сельского хозяйства.

На сегодняшний день главной функцией учета затрат на производство является точное исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства, а также непосредственно контроль за целесообразным и экономичным расходованием средств. Для решений данной задачи необходимы обоснованно-установленные объекты учета затрат производства.

Мы разработали несколько альтернативных вариантов (методов) для возможного уменьшения себестоимости молочной продукции. По нашему мнению, для уменьшения себестоимости молока необходим точный расчет стоимость побочной продукции. В анализируемом кооперативе навоз оценивается исходя из нормативно-расчетных затрат на его уборку и стоимости подстилки. Данный способ расчета стоимости побочной продукции не имеет экономического обоснования. Несмотря на то, что методические рекомендации Министерства сельского хозяйства РФ определяют методику исчисления исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов, мы предлагаем альтернативный метод. В соответствии с предлагаемым методом для снижения себестоимости молока, кооперативу выгоднее всего оценивать навоз по цене минеральных удобрений.

 В СПК «колхоз Ударник» навоз на соломенной подстилке, поэтому рассмотрим данные приведенные по содержанию микроэлементов в 1 кг навоза в сравнении с минеральным удобрением, по предлагаемым данным Э.А. Муравина, в таблице 3.4.

Проанализировав таблицу 3.4 можно отметить, что навоз богат различными микроэлементами, в отличие от минерального удобрения - аммиачной селитры. В частности навоз содержит оптимальное соотношение азот, фосфор, калий, кальций, магний, марганец, бор, медь, и еще много других полезных элементов. Помимо азота (0,45%) в навозе содержаться калий и фосфор 0,60% и 0,25% соответственно. Необходимо отметить, что в навозе сочетание макро- и микроэлементов является наиболее подходящих для питания растений, нежели в удобрении.

Таблица 3.4 - **Содержание микроэлементов в 1 кг удобрения**

|  |  |
| --- | --- |
| **Виды удобрений** | **Микроэлементы, в %** |
| **N** | **K** | **P** |
| Органические удобрения(навоз КРС) | 0,45 | 0,60 | 0,25 |
| Минеральные удобрения(аммиачная селитра) | 34,4 | - | - |
|  |

 Минеральные удобрения, как правило, быстродействующие. Питательные вещества, содержащиеся в них, в почве быстро разлагаются, теряются (например, азот) или превращаются в другие соединения, иногда труднодоступные для растений. Навоз как удобрение действует более равномерно и длительно. Его положительное влияние на урожай нередко сказывается даже на 4-5-й год после внесения. Кроме того, навоз улучшает агробиологический состав почвы, что для растениеводства является положительным показателем.

Содержание азота в органическом удобрении (навоз крупного рогатого скота) в 76 раз меньше, чем в минеральном удобрении, следовательно, можно рассчитать стоимость навоза крупного рогатого скота.

 Стоимость 1 кг навоза КРС = Цена 1 кг минерального удобрения / 76 = 27,84 / 76 = 0,37 руб.

 В таблице 3.5 представлен показатель выхода навоза дойного стада крупного рогатого скота.

Таблица 3.5- **Выход навоза дойного стада крупного рогатого скота**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Кол-во****навоза за год от 1 коровы, т** | **Количество****голов** | **Выход****навоза, т** |
| Дойное стадо КРС | 16,4 | 200 | 3445 |

По данным таблицы 3.5 следует, что на 1 корову приходится 45 кг навоза за сутки, в целом по кооперативу 9 тонн за сутки. Таким образом, кооператив располагает достаточным количеством органического удобрения.

В исследуемой организации принята оценка стоимости побочной продукции, полученной от стада крупного рогатого скота, в сумме 150000 руб. (таблица 3.6).

Таблица 3.6 - **Стоимость 1 кг органического удобрения**

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатель** | **Числовое выражение** |
| Стоимость побочной продукции по отчету, руб. | 150000 |
| Выход навоза, т. | 3445 |
| Стоимость 1 кг навоза, руб. | 0,04 |

Следовательно, при стоимости побочной продукции 160 тыс. рублей и выхода навоза 3285 тонн, стоимость 1 кг навоза равняется 0,05 рубля, это в 9 раза ниже рассчитанной по альтернативной методике.

В таблице 3.7 отраженно влияние предлагаемой методики оценки стоимости навоза на величину затрат на производство молока и фактическую себестоимость 1 ц. молока.

Таблица 3.7 - **Влияние стоимости побочной продукции на себестоимость молока**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Действующий вариант** | **Рекомендуемый вариант** | **Отклонение****(+,-)** |
| Затраты на производство молока, руб. | 15873246 | 15873246 | 0 |
| Стоимость побочной продукции, руб. | 150000 | 1274654 | +1124654 |
| Затраты на произвдство молока (за исключением побочной продукции), руб. | 15723246 | 14598592 | -1124654 |
| Выход молока, ц. | 7131 | 7131 | 0 |
| Фактическая себестоимость 1 ц молока, руб. | 2204,91 | 2047,20 | -157,71 |

Таким образом, рекомендуемый вариант оценки стоимости навоза позволяет снизить себестоимость молока на 157,71 рублей за 1 центнер. Рассмотрим влияние фактической себестоимости молока на величину финансового результата от реализации молока.

Таблица 3.8 -  **Влияние себестоимости молока на финансовый результат от реализации**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Действующий вариант** | **Рекомендуемый вариант** | **Отклонение****(+,-)** |
| Количество реализованного молока, ц | 5939 | 5939 | 0 |
| Фактическая себестоимость молока, тыс. руб. | 13095,0 | 12158,3 | -936,7 |
| Выручено, тыс. руб | 12523 | 12523 | 0 |
| Финансовый результат от реализации молока, прибыль (+), убыток (-), тыс. руб. | -572 | 364,7 | 936,7 |

На основании данных таблицы 3.8 можно сделать вывод о том, что за счет уменьшения себестоимости молока фактическая себестоимость реализованной продукции уменьшилась на 936,7 тыс. рублей, за счет чего предприятие получило прибыль в размере 364.7 тыс. руб. Таким образом, увеличение стоимости навоза с 0,2 рублей до 0,4 рублей снижает убыток организации на 936,7 тыс. руб.

На основании проведенного исследования можно отметить, что рациональнее вести учет затрат на побочную продукцию (навоз) по цене минеральных удобрений. Такое совершенствование поможет снизить себестоимость реализованной продукции (молока), и как следствие, улучшит финансовое состояние кооператива.

 Для определения себестоимости молока и приплода, в СПК «колхоз Ударник» применяется комбинированный метод калькуляции. После вычитания побочной продукции из затрат на молочное скотоводство, оставшуюся сумму распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Мы считаем, что при применении такого распределения затрат происходит значительная дифференциация стоимости родившихся телят. Но к основной проблеме учёта затрат необходимо отнести то, что при рождении телёнок имеет себестоимость намного большую по сравнению с альтернативной стоимостью. Особенно это относится к бычкам, доращивание которых становится невыгодным на собственном предприятии, а их реализация откормочным хозяйствам приносит убыток. При этом списание части затрат по основному стаду на полученный приплод – это лишь бухгалтерский приём, позволяющий распределять уже понесённые затраты производства, в процессе которого получение приплода является необходимой, неотъемлемой частью. Вследствие всего этого и себестоимость основной реализуемой продукции молочного скотоводства – молока, необоснованна.

Объективно распределить затраты между основной, сопряженной и побочной продукцией можно на единой, неизменной и независи­мой основе, присущей всему сельскохозяйственному производству или отдельным его отраслям, например, по калорийности сельско­хозяйственной продукции. Калорийность — это количество энергии, выраженное в калориях, которую способен обеспечить определен­ный вид продукции. Преимущество такой базы калькуляции заклю­чается в том, что она поддерживает постоянство и взаимосвязь меж­ду ее объектами.

Опираясь на метод учета затрат, разработанной С.С. Морозкиной [36, с.2], исчислим себестоимость молока и приплода за 2016 г. При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства используются сведения о хи­мическом составе и питательной ценности пищевых продуктов, со­гласно которым в 1 ц телятины средней упитанности содержится 114000 ккал, а при сжигании в калориметре 1 г белка молока выде­ляется 5,7 ккал, жира — 9,1 ккал, углеводов — 4,1 ккал. Энерге­тический потенциал 1 ц молока жирностью 3,4% со средним содер­жанием белков 3% и углеводов 4,5% равняется 66490 ккал.

Рассмотрим распределение затрат на молоко и приплод по трем вариантам представленным в приложении К.

Анализ данных таблицы свидетельствует, что при оценке производства молока и массы рожденных телят по калорийности соотношение затрат на эту продукцию станет не 90% и 10%, а 89,3% и 10,7 %. В этом случае при распределении расходов по действующей методике себестоимость составляет 1984,42 руб., а по научно-обоснованной оценке с учетом калорийности продукции только 1828,14 руб., что на 7,88 % ниже. Таким образом реальная себестоимость занижена, что  влечет за собой неполное возмещение реальной суммы текущих затрат из выручки организации. При этом возмещенная сумм

не позволяет воспроизвести весь комплекс материальных затрат предприятия в натуре. Вследствие этого предприятие потребуется в следующем отчетном периоде большая сумма денег, чем возмещено в предыдущем. Воспроизводится объективный фактор, влияющий на сокращение производства. Необходимо отметить, что уменьшение себестоимости произошло не вследствие ее занижения, а за счет рационально-обоснованных методик.

Если говорит о себестоимости приплода, то можно сказать, что при действующей в кооперативе методике распределения затрат, она завышена. Так, например, фермер из Увинского района может купить новорожденного теленка за 6000 руб. (с учетом всех рисков). Если использовать при исчислении предлагаемые нами методики, то мы видим, что себестоимость приплода снижается в 1,6 раза.

Таким образом, при применении выбранной нами методики распределения затрат на молоко и приплод, мы выяснили, что действующая себестоимость молока занижена, а стоимость приплода – завышена. Хозяйству следует пересмотреть учетную политику в области распределения затрат.

Для конкурентоспособности продукции на рынке, СПК «колхоз Ударник» необходимо увеличить выход основной выпускаемой продукции (молока), без потери качества. Для этого мы предлагаем увеличить производство молока в хозяйстве за счет улучшения породного стада. СПК «колхоз Ударник» занимается выращиванием чистопородных коров и удои на 1 голову в среднем по хозяйству составляют 3566 кг молока на 1 голову в год. Однако необходимо отметить, что в составе основного стада относительно невысокий удельный вес занимают мене продуктивные черно-пестрой породы, следовательно, если сократить количество таких коров и увеличить поголовье за счет более продуктивных, увеличится и выпуск молока. Для наглядности в таблице 3.9 рассчитаем резерв увеличения породного состава молочного стада.

Таблица 3.9 – **Резерв увеличения производства продукции за счет увеличения породного состава стада коров**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Порода коров** | **Продуктивность 1 гол, ц.** | **Структура поголовья** | **Изменение среднего уровня продуктивности, ц (+,-)** |
| **факт** | **план** | **Изменение (+,-)** |
| Чистопородные | 47,63 | 74,25 | 75,00 | 0,75 | 0,357 |
| Помеси | 38,46 | 25,75 | 25,00 | -0,75 | -0,288 |
| Итого: | Х | 100 | 100 | X | +0,069 |

Проанализировав таблицу 3.9 можно сказать, что несмотря на то, что изменение уровня продуктивности на 1 голову незначительно и составляет 6,9 кг в год, то от всего поголовья можно дополнительно получить (6,9 ×200) = 1380 кг молока.

Таким образом, повышение эффективности в отрасли молочного скотоводства возможно путем рациональной организации воспроизводства стада путем максимального использования его генетического потенциала, получения большего приплода, повышения среднесуточного надоя молока и снижения затрат на содержание поголовья.

Так как в организации отсутствует график документооборота, мы также разработали примерный план-график документооборота на производство продукции, который представлен в приложении Л.

Таким образом, главной целью перед анализируемым хозяйством является правильная организация и рациональный учет молочного скотоводства. Необходимо отметить, что правильно организованный учет продукции требует постоянного точного фиксирования и анализа. Предложенные нами мероприятия позволят сократить затраты в хозяйстве и, как следствие, произойдет уменьшение себестоимости производимой продукции, что на сегодняшний день является главной задачей любой организации

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В условиях рыночной экономики, судя по различию взглядов различных авторов по вопросам учета и анализа производственных затрат, данная тема становится более актуальной. На сегодняшний день уделяться большое внимания проблемам применения в отечественной практике приемов управленческого учета, и выделение его из единого бухгалтерского учета с целью обеспечения информацией, для управления затратами. На современном этапе разработано большое количество методов и приемов анализа затрат на производство и выявление резервов по повышению эффективности производства.

Агропромышленный комплекс занимает важное место в народном хозяйстве Удмуртской Республики. Основной тенденцией в агропромышленном комплексе Удмуртской Республики на протяжении последних лет остается рост объемов производства продукции молочного скотоводства с 711,2 тыс. тонн производства молока в 2012 году до 743 тыс. тонн в 2016 году.

В сельскохозяйственном производстве Удмуртии животноводство занимает профилирующее положение. По статистическим данным, около 60 % от этой суммы приходится на долю животноводства, 38 % – на долю молочного скотоводства. Таким образом, молочное скотоводство остается основным определяющим фактором и индикатором финансового благополучия большинства сельскохозяйственных предприятий Удмуртии. Процессы, происходящие внутри отрасли, оказывают непосредственное влияние на развитие всего агропромышленного комплекса республики.

Произведенный анализ деятельности сельскохозяйственных организаций Удмуртии за 2012-2016 гг., показал, что поголовье коров за последние 5 лет сократилось на 6,3%. При этом наблюдается рост валового производства молока на 4,5%, надой молока на 1 корову увеличился на 9,8%. Покупка молодняка крупного рогатого скота молочных пород увеличилась на 13%, выход телят за последние 5 лет находится примерно на одном уровне – в среднем 79 голов.

Общая земельная площадь за последние пять лет не претерпела никаких изменений и составила 2130 га земли. Сельскохозяйственный производственный кооператив имеет молочно-мясное направление. Необходимо отметить, что поголовье скота, и как следствие надои молока и прирост живой массы с каждым годом снижаются.

Если говорить об экономических показателях, то нужно отметить, что выручка от продажи продукции с каждым годом растет (увеличение на 29,4%), но вместе с ней и растет себестоимость продукции (увеличение на 32,4%). Причинами увеличения себестоимости является повышение затрат на производство продукции, а также увеличение транспортных расходов.

При исследовании аналитического учёта в СПК «колхоз Ударник» обнаружились ряд фактов ведущих к искажению бухгалтерского учёта производственного кооператива, бухгалтера не совсем точно придерживаются принятой учётной политики сельскохозяйственного кооператива, так например: бухгалтерия принимает к учету первичные документы, не содержащие всех обязательных реквизитов, отсутствует график документооборота. Использование предложенного нами графика документооборота позволит своевременно оформлять оправдательные документы по учету затрат на производство продукции молочного скотоводства. В хозяйстве не ведётся разбивка по аналитическим счетам в разрезе жирности по молоку, так молочная продукция представлен в производственной книге одной записью счёт 20-2 «молоко», а для получения более точной информации рекомендуем представить по жирности в разрезе субсчетов например 20-2-1 жирность «от 4,4 – 5,2%», 20-2-2 жирность «3,7 – 4,2%» и т.д. так как хозяйство производит молоко разной жирностью (в зависимости от породы коров) целесообразно выводить себестоимость отдельно по каждому проценту жира. И, как следствие, принимать решение о замене скота на более продуктивный.

Проведя анализ состава и динамики затрат по экономическим элементам на производство продукции молочного скотоводства, мы выяснили, что произошло значительное увеличение по статье материальные затраты. В 2016 г. данный показатель увеличился на 19,6 %. Фонд оплаты труда в кооперативе с каждым годом увеличивается, но вместе с тем и сокращается штат рабочего персонала. Отсюда происходит незначительно увеличение по статье оплата труда (на 24 %), следовательно, и незначительно подвергается повышению статья отчисления на социальные нужды. Прочие затраты уменьшились на 8 %.

Проведя факторный анализ себестоимости готовой продукции мы выяснили, что важным фактором в увеличении себестоимости сыграли цены и тарифы, изменение которых привело к росту себестоимости на 487,95 тыс. руб. В результате увеличения объема производства на 521 ц сумма затрат возросла на 633,29 тыс. руб. В целом под влиянием факторов (объем производства, цены и тарифы, структура) себестоимость возросла на 1612 тыс. руб.

Ведение учета по плановой себестоимости требует определения внутрипроизводственных результатов – суммы экономии или перерасхода. Вследствие этого мы предлагаем оптимизировать аналитический учет в СПК «колхоз Ударник» с помощью применения счета 40 «Выпуск продукции».

По дебету данного счета мы предлагаем отражать фактическую себестоимость продукции молочного скотоводства, по кредиту – плановую. Путем сопоставление оборотов по дебету и кредиту счета 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой.

 Для формирования более полной информации о затратах, предлагается использовать систему счетов управленческого учета, предложенную Алборовым Р.А. [10, с.86].

Счет 30 – Материальные затраты;

Счет 31 – Затраты на оплату труда

Счет 32 – Отчисления на социальные нужды;

Счет 33 – Амортизация;

Счет 34 – Прочие затраты.

В СПК «колхоз Ударник» применяется котловой метод учет затрат, исключающий наличие незавершенного производства. Мы считаем, что данный метод учета затрат является устаревшим и предлагаем следующую альтернативную методику учета затрат: «директ-костинг».

Разделение затрат на постоянные и переменные позволило сделать вывод о том, что всего объем затрат на производство продукции молочного скотоводства в отчетном году равняется 15873 тыс. руб. Из них на долю постоянных приходится 24,8% от общей суммы совокупных расходов, а доля переменных затрат составляет 75,2%.

Совершенствование управлениями затратами – основной резерв снижения себестоимости продукции сельского хозяйства.

В работе представлен расчет по нескольким альтернативным вариантам (методам) для возможного уменьшения себестоимости молочной продукции. По нашему мнению, для уменьшения себестоимости молока необходим точный расчет стоимость побочной продукции. В анализируемом кооперативе навоз оценивается исходя из нормативно-расчетных затрат на его уборку и стоимости подстилки. Данный способ расчета стоимости побочной продукции не имеет экономического обоснования. Несмотря на то, что методические рекомендации Министерства сельского хозяйства РФ определяют методику исчисления исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов, мы предлагаем альтернативный метод.

В соответствии с предлагаемым методом для снижения себестоимости молока, кооперативу выгоднее всего оценивать навоз по цене минеральных удобрений. Рекомендуемый вариант оценки стоимости навоза позволяет снизить себестоимость молока на 157,71 руб. за 1 центнер.

Рассмотрев влияние себестоимости молока на финансовый результат от реализации продукции, мы выяснили, что за счет уменьшения себестоимости молока фактическая себестоимость реализованной продукции уменьшиться на 936,7 тыс. руб., за счет чего кооператив получит прибыль в размере 364,7 тыс. руб. Таким образом, увеличение стоимости навоза с 0,2 рублей до 0,4 рублей снижает убыток организации на 936,7 тыс. руб.

Для определения себестоимости молока и приплода, в СПК «колхоз Ударник» применяется комбинированный метод калькуляции. После вычитания побочной продукции из затрат на молочное скотоводство, оставшуюся сумму распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Мы считаем, что при применении такого распределения затрат происходит значительная дифференциация стоимости родившихся телят.

Объективно распределить затраты между основной, сопряженной и побочной продукцией можно на единой, неизменной и независи­мой основе, присущей всему сельскохозяйственному производству или отдельным его отраслям, например, по калорийности сельско­хозяйственной продукции. Калорийность — это количество энергии, выраженное в калориях, которую способен обеспечить определен­ный вид продукции. Преимущество такой базы калькуляции заклю­чается в том, что она поддерживает постоянство и взаимосвязь меж­ду ее объектами.

Опираясь на метод учета затрат, разработанной С.С. Морозкиной, [36, с.2].было произведено исчисление себестоимость молока и приплода за 2016 г. При калькуляции себестоимости продукции молочного скотоводства были использованы сведения о хи­мическом составе и питательной ценности пищевых продуктов, со­гласно которым в 1 ц телятины средней упитанности содержится 114000 ккал, а при сжигании в калориметре 1 г белка молока выде­ляется 5,7 ккал, жира — 9,1 ккал, углеводов — 4,1 ккал. Энерге­тический потенциал 1 ц молока жирностью 3,4% со средним содер­жанием белков 3% и углеводов 4,5% равняется 66490 ккал.

Расчеты свидетельствуют о том, что при оценке производства молока и массы рожденных телят по калорийности соотношение затрат на эту продукцию станет не 90% и 10%, а 89,3% и 10,7 %. В этом случае при распределении расходов по действующей методике себестоимость составляет 1984,42 руб., а по научно-обоснованной оценке с учетом калорийности продукции только 1828,14 руб., что на 7,88 % ниже. Таким образом реальная себестоимость занижена, что  влечет за собой неполное возмещение реальной суммы текущих затрат из выручки организации. При этом возмещенная сумм

не позволяет воспроизвести весь комплекс материальных затрат предприятия в натуре. Вследствие этого предприятие потребуется в следующем отчетном периоде большая сумма денег, чем возмещено в предыдущем. Воспроизводится объективный фактор, влияющий на сокращение производства. Необходимо отметить, что уменьшение себестоимости произошло не вследствие ее занижения, а за счет рационально-обоснованных методик.

При применении выбранной нами методики распределения затрат на молоко и приплод, мы выяснили, что действующая себестоимость молока занижена, а стоимость приплода – завышена. Хозяйству следует пересмотреть учетную политику в области распределения затрат.

Для конкурентоспособности продукции на рынке, СПК «колхоз Ударник» необходимо увеличить выход основной выпускаемой продукции (молока), без потери качества. Нами было предложено увеличить производство молока в хозяйстве за счет улучшения породного стада. СПК «колхоз Ударник» занимается выращиванием чистопородных коров и удои на 1 голову в среднем по хозяйству составляют 3566 кг молока на 1 голову в год. Однако необходимо отметить, что в составе основного стада относительно невысокий удельный вес занимают менее продуктивные черно-пестрой породы, следовательно, если сократить количество таких коров и увеличить поголовье за счет более продуктивных, увеличится и выпуск молока.

Повышение эффективности в отрасли молочного скотоводства возможно путем рациональной организации воспроизводства стада путем максимального использования его генетического потенциала, получения большего приплода, повышения среднесуточного надоя молока и снижения затрат на содержание поголовья.

Предложенные нами мероприятия позволят сократить затраты в хозяйстве и, как следствие, произойдет уменьшение себестоимости производимой продукции, что на сегодняшний день является главной задачей любой организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30.11.1994 г. №51-ФЗ: принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г.: [с послед. изм. и доп.]
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 26.01.1996 г. №14-ФЗ: принят Гос. Думой 22 дек. 1995 г.: [с послед. изм. и доп.]
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. от 5 августа 2000г, № 117-ФЗ [с послед. изм. и доп.]
4. Федеральный закон «О Бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402- ФЗ
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99. № 33Н) (с изменениями от 06.04.2015.)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально производственных запасов» ПБУ5/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001. №44Н). (с изменениями от 25.10.2010)
7. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008) (утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008. №106Н) (с изменениями от 18.12.2012).
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. (Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998. № 34Н) (с изменениями от 24.12.2010)
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ)
10. Алборов Р.А. Организация управленческого учета в сельском хозяйстве. / Р.А.Алборов , Бодрикова С.В. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2000. - №1. – С. 8.
11. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие. / Р.А Алборов. - М.: изд. «Дело и сервис», 2014. - 288с.
12. Алборов Р.А., Наумова А.О., Ижболдина С.Н., Пути развития молочного скотоводства в России // Вестник Ижевской госудраственной сельскохозяйственной академии − 2013. − № 3(36). − С. 16-18
13. Баканов М.И. Теория экономического анализа: учебник/ М.И Баканов. – М.: изд. «Финансы и статистика», 2014. – 416с.
14. Батина Е.А. «Анализ молочного стада коров и выявления снижения себестоимости» // Вестник АПК Ставрополья − 2014. − № 7(4). − С. 38-42.
15. Безруких П.С. Бухгалтерский учет/ П.С. Безруких // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 4 – С.14-16.
16. Белов Н.Г. Практикум по бухгалтерскому учёту в сельском хозяйстве. М.,Агропромиздат,2016. - 115-116 с.
17. Бородина Т.А. «Вопросы калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства» // Красноярский ГАУ, 2014 г.
18. Бычкова С.И. Новый подход к калькуляции себестоимости: опыт развитых стран/ С.И Бычкова, П.З. Лебедева // Бухгалтерский учет. – 2016. -№5-С.67-70.
19. Васькин Ф.И. Новый план счетов бухгалтерского учета:  Методический аспект. / Ф.И Васькин , М.В Свободина, А.Ф. Дятлова //  Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2015 - №7. – С. 38-39.
20. Васькин Ф.И. Первичный учёт продукции сельского хозяйства / Ф.И Васькин , Е.И. Степаненко  // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2015. - №8. - С.17.
21. Волкова Н.А., Столярова О.А., Костерина Е.Н. Экономика сельского хозяйства и перерабатывающих предприятии. Под ред. Н.А. Волковой– М.: Колос С, 2016. - 240с.
22. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В., Управление затратами и калькулирование продукции в молочном скотоводстве // Вестник АПК Ставрополья − 2015. − № 2(14). − С. 216-221
23. Голованов А.А. Особенности организации бухгалтерского учёта и затрат на производство доходов  и финансовых результатов на предприятиях АПК. / А.А. Голованов // Экономика сельскохозяйственных предприятий. – 2016. - №12. - С.57.
24. Голованов А.А. Учет затрат на производство на предприятиях АПК / А.А. Голованов //Бухгалтерский учет. - 2016. - №7 - С.14.
25. Глущенко А.В., Нелюбова Н.Н. Учет затрат и калькулирование и бюджетирование в АПК.- М.:Магситр, 2016 – 156-196 с
26. Данилевский Ю.А. Аудиторская проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции. / Ю.А. Данилевский //Главбух. -2016. - № 11. - С.56.
27. Ефремова А.А. различие понятии «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет – 2015. - №18. - С.54-56
28. Зонова А.В. Учет затрат и расходов: основания разграничения и методика учета / А.В. Зонова // Экономика сельского хозяйства и предприятии. – 2015. - №10. - с.34-36.
29. Карпова Т.А. Введение в управленческий учет/ Т.А. Карпова // Досье бухгалтера. -2016. - №4. - С.6-19.
30. Касьянова Г.Ю. Особенности учета себестоимости готовой продукции (работ, услуг) на различных балансовых счетах.  / Г.Ю.Касьянова //Консультант. – 2016. - № 16. - С. 7-12.
31. Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учёту. / Н.П.Кондраков М.: Проспект, 2015-560с.
32. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. В М.: ИНФРА-М, 2016. — 681 с.
33. Крапивина Л.Н. Методические рекомендации по ведению первичных документов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. / Л.Н.Крапивина// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2016. - №13. - С.24-25.
34. Кучерин А.П. Оформление издержек и исчисления себестоимости продукции в АПК / А.П. Кучерин //Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2016. - №2. - с.16-19.
35. Луговой В.А. Организация учета затрат на производство, (ч. 1) Луговой В.А. /// Бухгалтерский учет. - 2015. - №7, - С. 3-13.
36. Морозкина С.С. «Себестоиомость продукции молочного скотоводства»/ Экономика с/х, 2015 г.
37. Муравин Э.А. « Агрохимия» / Э.А. Муравин //М.Колос С. – 2016. - №1. - С. 324.
38. Николаев В.П. О внедрении автоматизированной системы бухгалтерского учёта/ В.П Николаев.//Экономика Сельскохозяйственных предприятий.-2017.№5.-С47.
39. Орлова Т.М. Практикум по комплексному экономическому анализу хозяйственной деятельности. – М.: Колос, 2014.
40. Палии В.Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО // Бухгалтерский учет -2015-№13-С.51-56
41. Пизенгольц М.З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве.М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2015. - № 22. - С. 5.
42. Пизенгольц М.З.. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве .Т.2 Ч.2 Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3 Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник — 5-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2015. — 293с.
43. Васильева Л.С., Петровская М.В., Бухгалтерский управленческий учет: Учебник И.:ЭКСМО 2016 г.
44. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК./ Савицкая Г. - Минск ИП : «Экоперспектива», 2008. - С.144.
45. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2015— 472 с.
46. Соколов Я.В. Первичная документация и закон РФ « О бухгалтерском учете». / Соколов Я.В., Пятов М.Л. //Бухгалтерский учет. – 2014. - №10. - С.94.
47. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике / Соколов Я.В. // Бухгалтерский учет. – 2015. - №6 - С.89-98.
48. Степанова Г.Н. Управленческие затраты на основании механизма операционного левериджа и директ – костинга / Степанова Г.Н. // Международный бухгалтерский учет. – 2015. - №12. - С.45
49. Стронгина А. Социально-экономические проблемы рыночных отношений  региона. / Стронгина А. //Вопросы экономики. – 2014. - №6.
50. Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние / Стуков С.А. // Бухгалтерский учет. –2016. - №1. – С. 118-259
51. Тхамокова С.М., Управленческие аспекты калькуляции себестоиомсоти продукции // Science Time − 2015. − № 2(2). − С. 70-77
52. Удовикова А.А., Федорова Т.В. Калькулирование себестоимсоти продукции животноводства // Вестник Курской государственной селькохозяйственной академии. − 2014. − № 7. − С. 32- 35
53. Хоружий Л.И. Роль и значение калькуляции себестоимости продукции в аграрной сфере в условиях рынка / Хоружий Л.И. // Экономика сельского хозяйства и перерабатывающих предприятии. – 2016.- №9. - С.118-120.
54. Шеремет А.Д. Управленческии учет. Учебное пособие / Под. ред. Шеремета А.Д. – 4- е изд. испр. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2014- с.430
55. Шуремов Е. Компьютерная система как инструмент управления себестоимостью / Шуремов Е. // Бухгалтер и компьютер. – 2015. - №5. – с.2

# Приложение З

СПК

 «колхоз Ударник»

Доращивание КРС

Откорм КРС

молодняк

Основное стадо

Цех животноводства

Цех растениеводства

Цех механизации

Строительный цех

Транспортное звено тракторов

Механизаторное звено

Склад строй-материалов

автопарк

энергохозяйство

нефтехозяйство

Склад запчастей

Ремонтно-механическая мастерская

Рисунок З.1 - Организационная структура СПК «колхоз Ударник»

Приложение И

|  |
| --- |
| Наблюдательный совет |

Правление колхоза

Председатель колхоза

Старший инспектор по кадрам

Старший экономист

Старший диспетчер

Главный бухгалтер

Бухгалтера (4)

Начальник цеха растениеводства

Начальник цеха животноводства

Начальник цеха механизации

Бригадир стройбригады

Заведующий строительного цеха

Начальник хозяйственно-строительного цеха

Кладовщик-заведующий

Старший ветврач

Старший инженер-энергетик

Бригадир-кладовщик

Техник по механизации животноводческих ферм

Заведующий нефтехозяйством

Бригадир-учетчик растениеводства

Начальник кормоцеха

Кладовщик запчастей

Звеньевой механизаторских звеньев

Бригадир животноводства

Заведующий ремонтно-механической мастерской

Заведующий машинным двором

Рисунок И.2 - Управленческая структура СПК «колхоз Ударник»

Приложение К

Таблица К.1 - **Распределение затрат на молоко и приплод по действующей и предлагаемой методиках**

|  |  |
| --- | --- |
| **Показатель** | **Распределение затрат по:** |
| **действующей методике** | **предлагаемой методике (с учетом оценки навоза по действующей методике)** | **предлагаемой методике (с учетом предложенной оценки навоза)** |
| **Молоко** | **Приплод** | **Всего** | **Молоко** | **Приплод** | **Всего** | **Молоко** | **Приплод** | **Всего** |
| Выход продукцииМолоко, цТелята, голов | 7131X | X168 | 7131168 | 7131X | X168 | 7131168 | 7131X | X168 | 7131168 |
| Масса 1 теленка, кг | X | 29,76 | 29,76 | X | 29,76 | 29,76 | X | 29,76 | 29,76 |
| Калорийность1ц ккалВсей продукции, тыс. ккал. | Без учета калорийности | 66490474140,19 | 11400056996,35 | X531136,54 | 66490474140,19 | 11400056996,35 | X5311363,54 |
| Распределение затрат%Тыс. Руб. | 9014150,9 | 101572,3 | 10015723,2 | 89,314040,86 | 10,71682,34 | 10015723,2 | 89,313036,5 | 10,71562,1 | 10014598,6 |
| Себестоимость, руб.1 ц продукции1 теленка | 1984,42X | 31448.029358.93 | XX | 1968,99X | 33648,9610013,93 | XX | 1828,14X | 31243,999298,21 | XX |

Приложение Л

Таблица Л.2 - **План-график документооборота при производстве продукции молочного скотоводства в СПК «колхоз Ударник»**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Название документа** | **Назначение документа** | **Количество документо****в** | **Когда составляется документ** | **Кем составляется документ** | **Выполняемые работы в момент составления** | **Кто подписывает** | **Когда предоставляются в бухгалтерию** | **Выполняемые работы в бухгалтерии хозяйства** | **Регистры, составляемые на основании документов** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 | Акт приема грубых и сочных кормов | Оформление приема и передачи на хранение грубых и сочных кормов | 2 | После окончания заготовки кормов | Кладовщик | Указывается название кормов, их местонахождение, дата укладки | Кладовщик, бухгалтер, руководитель | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документа, подсчет итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Журнал учета расходов кормов, книга складского учета |
| Продолжение таблицы Л.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 2 | Ведомость расхода кормов | Оформление выдачи и расхода кормов на фермах | 2 | ежедневно | Бригадир, кладовщик | По учетным группам животных указывается лимит и ежедневных расход кормов  | Бригадир, зоотехник, бухгалтер, руководитель  | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документа, подсчет итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Журнал учета расхода кормов |
| 3 | Акт на оприходование приплода животных | Оформление приплода животных | 2 | В день получения приплода | Зав. Фермой, бригадир, зоотехник | Указывается кличка и номер матки, количество голов приплода, его вес, пол, ФИО лица, за которым закреплено животное | Зав. Фермой, бригадир, зоотехник, бухгалтер | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документа, подсчет итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Книга учета движения скота и птицы  |
| Продолжение таблицы Л.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 4 | Акт на перевод животных из группы в группу | Оформление перевода молодняка животных из одной группы в другую и в основное стадо | 1 | В день перевода животных | Зав. Фермой, бригадир | По каждому виду животных указываются половозрастные группы, количество голов приплода, его вес, пол, ФИО лица, за которым закреплено животное | Зав. Фермой, бригадир, МОЛ, зоотехник, бухгалтер | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документа, подсчет итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Книга учета движения скота и птицы, инвентарная карточка учета ОС |
| 5 | Ведомость взвешивания животных | Для определения живого веса животных | 1 | В день взвешивания животных | Зав. Фермой, бригадир | По учетным группам животных указываются количество голов, вес предыдущий и на дату взвешивания. Рассчитывается привес | Зав. Фермой, бригадир, зоотехник, лица за которыми закреплен скот | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов | Книга учета движения скота и птицы, расчет определения привеса |
| Продолжение таблицы Л.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 6 | Расчет определения привеса | Расчет определения веса животных по учетным группам и МОЛ | 1 | Ежемесячно  | Зав. Фермой, бригадир | По учетным группам животных указываются количество голов на начало месяца, поступивших, выбывших, падших. Рассчитывается привес и остаток на конец месяца | Зав. Фермой, зоотехник | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документа, сверка с данными ведомости взвешивания и документов на поступление и выбытие. | Книга учета движения скота и птицы |
| 7 | ТТН на отправку-приемку животных | Оформление отправки животных на мясокомбинат. Является сопроводительным документом при доставке  | 4 | На каждую партию отправленного скота  | Зав. Фермой, бригадир | По видам и возрастным группам скота указываются количество голов и вес по Сведенья о грузополучател | Зав. Фермой, бригадир, зоотехник, ответственные лица, бухгалтер | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов, подсчет итогов, указание бухгалтерских счетов | Книга учета движения скота и птицы, путевой журнал следования скота  |
| Продолжение таблицы Л.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 8 | Акт на выбытие животных | Оформление списания скота при падеже, забое и вынужденной прирезке | 1 | В день падежа или забоя | комиссия | Указываются группа и вид животного, его характеристика, живой вес, причина выбытия, вид и количество продукции, полученной от забоя | Зав. Фермой, бригадир, зоотехник | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов, подсчете итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Книга учета движения скота и птицы, книга складского учета |
| 9 | Отчет о движении скота на ферме | Отражение наличия скота на ферме за месяц | 2 | Ежемесячно  | Зав. Фермой, бригадир | По каждому виду и учетной группе указываются наличие, поступление и выбытие по направлениям, количество привеса и кормодней | Зав. Фермой, бригадир | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов, подсчете итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Книга учета движения скота и птицы |
| Продолжение таблицы Л.2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 10 | Журнал учета надоя молока | Учет молока, надоенного на ферме за день | 1 | Ежедневно  | Зав. Фермой, бригадир | По группа коров, закрепленных за доярками, записывается количество надоенного молока (кг) с указанием жирности. | Зав. Фермой, бригадир, доярка | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления,, подсчете итогов, указание шифров бухгалтерских счетов | Ведомость движения молока, расчет начисления оплаты труда |
| 11 | ТТН на отправку-приемку молока | Учет отправки молока на реализацию и внутрихозяйственное использование | 4 | В момент отправки продукции | Зав. Фермой, бригадир | Записываются название, вес, количественные признаки, отправленной продукции | Зав. Фермой, бригадир, лаборант | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов | Ведомость движения молока  |
| 12 | Ведомость движения молока | Обобщение количества молока, полученного и израсходованного на ферме за месяц | 2 | Ежемесячно  | Зав. Фермой, бригадир | Записывается вес надоенного молока за сутки по надоям, расход по направлениям, % жира | Зав. Фермой, бригадир | На следующий день после составления документа | Контроль правильности оформления документов, подсчет итогов. | Производственны отчет, ведомость учета движения материалов |