

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2018 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Управленческий учет затрат в молочном скотоводстве на примере
общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского
района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Юсупов Динар Рахимзянович

Руководитель:

ст. преподаватель

Камилова Эльвира Ринатовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Газетдинов Шамиль Миршарипович

Казань 2018

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

Клычова Г.С.

«20» мая 2016 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Юсупова Динара Рахимзяновича

- 1. Тема работы:** «Управленческий учет затрат в молочном скотоводстве на примере общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского района Республики Татарстан»
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 21.05.2018 г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** сущность и развитие управленческого учета; классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета; методика выделения мест возникновения затрат и центров ответственности на сельскохозяйственных предприятиях; экономическая характеристика

производственно-финансовой деятельности ООО «Цильна»; первичный, аналитический и синтетический учет затрат в молочном скотоводстве; формирование управленческой бухгалтерии как системы управления себестоимостью; совершенствование метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«20» мая 2016г.

Руководитель

Э.Р. Камилова

Задание принял к исполнению

Д.Р. Юсупов

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ТЕОРЕТИКО - ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ЗАДАЧИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ	15.03.17	
1.1. Сущность и развитие управленческого учета		
1.2. Классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета		
1.3. Методика выделения мест возникновения затрат и центров ответственности на сельскохозяйственных предприятиях		
2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.17	
2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В МОЛОЧНОМ СКОТОВОДСТВЕ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА	15.04.18	
3.1. Первичный, аналитический и синтетический учет затрат в молочном скотоводстве		
3.2. Формирование управленческой бухгалтерии как системы управления себестоимостью		
3.3. Совершенствование метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся

Д.Р. Юсупов

Руководитель

Э.Р. Камилова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИКО - ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ЗАДАЧИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ	7
1.1. Сущность и развитие управленческого учета	7
1.2. Классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета	13
1.3. Методика выделения мест возникновения затрат и центров ответственности на сельскохозяйственных предприятиях	26
2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ	36
2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия	36
2.2. Анализ финансового состояния	46
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	55
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В МОЛОЧНОМ СКОТОВОДСТВЕ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА	59
3.1. Первичный, аналитический и синтетический учет затрат в молочном скотоводстве	59
3.2. Формирование управленческой бухгалтерии как системы управления себестоимостью	69
3.3. Совершенствование метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства	72
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	89
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	94
ПРИЛОЖЕНИЯ	100

ВВЕДЕНИЕ

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. Управленческий учет появился на Западе под влиянием развития и углубления рыночных процессов как элемент практической деятельности организаций.

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе управляемых объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Его предназначение – обеспечить информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных управленческих решений, в первую очередь, относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

Молочное скотоводство одна из наиболее важных отраслей животноводства. Оно служит источником таких ценных продуктов питания как молоко, мясо, а так же источником сырья для промышленности. Молоко является практически незаменимой основой питания в детском возрасте, как людей, так и животных. В нем содержатся все необходимые питательные вещества. По многообразному составу с ним не может конкурировать ни один из известных человеку пищевых продуктов.

В молоке имеются почти все известные в настоящее время витамины, в результате переработки молока из него получают сметану, кефир, масло, сыр,

творог и другие продукты питания, которые играют важную роль в питании человека.

Актуальность рассматриваемой темы заключается в особом месте, занимаемом управленческим учетом в области контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации, где особая роль принадлежит влиянию управленческого учета на эффективность экономики организации. Увеличение производства молока и повышение его эффективности – важная задача работников животноводства. Решение ее связано с совершенствованием производственной деятельности. В этих условиях возрастает значение анализа и оценки результатов работы сельскохозяйственных предприятий и их подразделений.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости на производство молока и разработка предложений по ее совершенствованию на сельскохозяйственном предприятии.

Из поставленной цели вытекают следующие задачи: изучить сущность и развитие управленческого учета; рассмотреть классификацию затрат и ее влияние на организацию учета; выделения мест возникновения затрат и центров ответственности на сельскохозяйственных предприятиях; провести анализ производственно-хозяйственной деятельности хозяйства; ознакомиться с первичным учетом затрат в молочном скотоводстве; дать разработку по совершенствованию метода калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства; по результатам исследования сделать выводы и внести предложения.

Объектом исследования является предприятие сельского хозяйства – ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ. По теме выпускной квалификационной работы были изучены научные труды. Также была использована бухгалтерская и статистическая отчетность ООО «Цильна», первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета за 2013-2017 годы.

1. ТЕОРЕТИКО - ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ЗАДАЧИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

1.1 Сущность и развитие управленческого учета

Управленческий учет – это одна из составных частей информационной системы предприятия. Эффективность управления деятельностью предприятия обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Эту информацию управленческий учет собирает для руководителей разных уровней управления внутри предприятия в целях принятия ими правильных управленческих решений.

Содержание управленческого учета определяется целям управления: оно может быть изменено по решению руководства в зависимости от интересов и целей, поставленных перед сотрудниками внутренних подразделений.

Сущность управленческого учета заключается в том, что это интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как единую информационно-контрольную систему предприятия: непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления контролем и оценки организации в целом, а также ее структурных

подразделений.[15; с.203]. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет представляет собой одновременно и систему, и область исследований. Он является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Содержание управленческого учета определяется целями управления: оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление управленческого учета произошло на базе калькуляционного учета, поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах. Этот момент присутствует в определении понятия "управленческий учет", появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, а также и в работах по бухгалтерскому учету и использованию его информации в управленческой деятельности.

Другим важнейшим моментом, в определении сущности управленческого учета, является аналитичность информации. В составе управленческого учета информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается в целях наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия. Эффективность производственной деятельности представлена в учете как процесс сопоставления фактических и стандартных затрат и результатов от произведенных расходов.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как целостную

информационно-контрольную систему предприятия: непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Ивашкевич В.Б. пишет: «Управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта, цель которого заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений»[25, с 45].

А.Д. Шеремет приводит такое определение: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций [52, с. 97].

М.А. Вахрушина излагает: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации целом, а также её структурных подразделений» [11, с. 9].

Необходимо различать функции управления и функции управленческого учета.

Функции управления обычно состоят из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы, внутренних информационных связей и стимулирования:

- процесс планирования включает: постановку цели, формулировку задач, изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели, выбор вариантов альтернативных действий; На этой стадии руководитель

должен иметь информацию о смете и предполагаемых источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что позволяют руководителю их изменять при определенных производственных ситуациях.

-контроль – проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджеров;

-оценка деятельности, это где управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют; На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых собрано количественное измерение фактического состояния объекта. Часто в отчете сравниваются фактические и бюджетные данные, выявляются отклонения. Это позволяет руководителю концентрировать внимание на негативных процессах и выявлять проблемы, требующие решения в будущем, например, пересмотр обязательств по поставке продукции некоторым покупателям.

- оценка – понимается как заключительный процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; неоптимальный набор действий, который привел к увеличению количества оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели;

-операционная работа – состоит в создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей – отделов, бюро, групп, подразделений и т.п.; распределении обязанностей между исполнителями; координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления;

-стимулирование – это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи

предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их выполнении.

Сметы отражают сбалансированные плановые показатели и направляют менеджеров на исполнение конечной цели организации.

Внутренняя информационная связь – это обмен информацией и отчетностью, которая позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели; конкретизирует задачи каждого подразделения на ближайший бюджетный период; определяет условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты предоставляют любому менеджеру информацию для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению действий, которые привели к снижению эффективности.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют стимулировать функции управленческого учета:

- обеспечение информацией руководителей всех уровней управления, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия эффективных управленческих решений;
- формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
- оперативный контроль и оценка деятельности внутренних подразделений и организаций в достижении цели;
- перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Поскольку под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, то,

естественно, целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы организации.

Поскольку под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, то, естественно, целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы организации.

При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следующие задачи:

- определение целей, которые при этом должны решаться;
- подготовка и принятие управленческих решений;
- установление уровня ответственности отдельных работников;
- текущий и последующий контроль за исполнением решений;
- учет полученных результатов;
- анализ отклонений;
- усовершенствование текущего и последующего контроля.

-формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли – обеспечивает ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат; формирование сокращенной себестоимости, на основе которой исчисляется маржинальный доход, который в большей степени создает условия для подготовки управленческих решений.

Таким образом, в условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждое коммерческое предприятие самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам собирать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству предприятия принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

1.2. Классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета

Основными понятиями для характеристики и измерения затрат хозяйствующего субъекта в системе управленческого учета являются платежи, расходы, затраты, издержки производства и обращения.

Платежи представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств. Поставленные товары часто оплачиваются с некоторой задержкой платежа. Совокупность этой задолженности и платежей объединяется общим понятием расхода.

Затраты в управленческом учете являются выраженные в натуральной и денежной формах совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени.

Главный объект управленческого учета – текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств организации возмещаются в выручке от продажи продукции, работ, услуг. Возникает потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставление расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.[4;57-61]

Так, М.А. Вахрушина [11, с.92] считает тождественными термины, «затраты на производство» и «издержки производства» и называет издержками производства затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Л.С. Васильева под затратами понимает стоимость выбывших денежных и других активов [10, с.62].

О.Н. Волкова считает, что издержки производства – это совокупные затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукта, образующие его стоимость [16, с.82].

По мнению Н.В. Ивановой издержки производства представляют собой затраты живого и общественного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу [24, с.72].

По мнению О.М. Горелик издержки производства – это совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период [18, с.124].

По мнению В.А. Чернова, расходы и затраты являются двумя разными категориями [51, с.124]. Под расходами она понимает отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации. Суммы, взимаемые организацией от имени третьих лиц перечисляемые в их адрес (например, налог на добавленную стоимость), по ее мнению, не представляет собой отток экономической выгоды, приводящий к уменьшению капитала, а значит, расходами не является.

Нормативным документом, дающим определение расходов, явилось Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [4]. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В самом общем плане издержки на производство являются совокупностью затрат живого и овеществленного (прошлого)

труда, выступающего как затраты средств труда и предметов труда [44, с.154].

Т.Е. Гварлина отмечает, что издержки производства представляют собой затраты живого и общественного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Расходы представляют собой часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода, то есть уменьшение суммы капитала как результат деятельности предприятия в течение отчетного периода. Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии и отражаемые в балансе как активы предприятия, способные в будущем принести доход. По их мнению, но на практике, понятия «издержки», «затраты», «расходы» отождествляются и для характеристики издержек, непосредственно связанных с производством связанных с производством, применяется термин «затраты на производстве». [44, с.155].

В международных стандартах финансовой отчетности дается только одно определение расходов. Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Огромное значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Основными нормативным документом для учета затрат в сельском хозяйстве являются методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях утвержденных МСХ РФ 6 июня 2003 года № 792. Ими предусмотрены следующие группировки затрат на производство:

1. По экономическим элементам;
2. По калькуляционным статьям;

3. По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции – прямые и косвенные;
4. По отношению к объему производства – постоянные, условно-постоянные и переменные;
5. По отношению к производству – затраты предметов, средств и живого труда;
6. По отношению к лимитированию – лимитируемые (для налогообложения) и нелимитируемые;
7. По степени охвата планом – планируемые и не планируемые.
8. По технико-экономическому содержанию – основные и накладные;
9. По составу затрат – простые и комплексные;
10. По охвату нормированием – нормируемые и ненормируемые и т.д.

Принятая классификация издержек производства выполняет определенную функцию в системе калькулирования продукции и во многом отвечает задачам управленческого учета [7].

По экономическому содержанию затраты подразделяются на отдельные элементы: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация ; прочие затраты [7].

Элементы затрат – это отдельные виды затрат в целом по предприятию безотносительно к месту возникновения и к центрам ответственности. Затраты по элементам возможно учитывать только в целом по предприятию, открыв для каждого элемента отдельный счет с последующим списанием и на соответствующие счета производств.

На сельскохозяйственных предприятиях элемент «Материальные затраты» включает затраты на корма, семена и посадочный материал собственного производства и покупные, минеральные и органические удобрения, нефтепродукты и другие.

В состав затрат на оплату труда включаются выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, стоимость продукции,

выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда, оплаты очередных и дополнительных отпусков и т.д.

Элемент «Отчисления на социальные нужды» включает обязательные отчисления предприятия по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, пенсионного фонда и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников.

В состав элемента «Амортизация основных фондов» включают сумму начисленного износа основных средств производственного назначения, определяемую в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

На элемент «Прочие затраты» относят налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования) и другие.

По местам возникновения и центрам ответственности (по счетам аналитического учета соответствующих производств) затраты по экономическому содержанию подразделяются не на элементы, а на статьи затрат. Статья, как и элемент, представляет отдельный вид затрат, но в отличие элемента статьи затрат относятся (связаны) к конкретным объектам синтетического и аналитического учета процесса производства.

Методические рекомендации [7] рекомендуют для планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции следующие статьи затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве

1.1. Семена и посадочный материал:

А) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет;

Б) собственного производства текущего года;

1.1. Удобрения:

А) минеральные;

Б) органические;

1.1. Средства защиты растений и животных.

1.2.Корма:

- А) приобретенные и собственного производства прошлых лет;
- Б) собственного производства текущего года;

1.1.Сырье для переработки.

1.2.Нефтепродукты.

1.3.Топливо и энергия на технологические цели.

1.4.Работы и услуги сторонних организаций.

2.Оплата труда:

А) основная

Б) дополнительная

В) натуральная

Г) другие выплаты

1.отчисления на социальные нужды.

2.Содержание основных средств:

А) Амортизация

Б) Ремонт и тех. Обслуживание основных средств

1.Работы и услуги вспомогательных производств.

2.Налоги, сборы и другие платежи.

3.Прочие затраты.

4.Потери от брака, падежа животных.

5.Общепроизводственные расходы.

6.Общехозяйственные расходы.

Данная группировка (классификация) затрат по статьям носит рекомендательный характер. Она вполне может быть использована в практике учета. Но в нынешних условиях каждая сельскохозяйственная организация может их пересмотреть и выбрать свою группировку затрат по статьям.

В Российском бухгалтерском учете существуют различные виды и группировки затрат для принятия управленческих решений такие, как затраты входящие (приобретение и имеются в наличии), истекшие

(израсходованные и потерявшие способность приносить доход в будущем), безвозвратные (они прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем), вмененные (добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть), инкрементные (возникают в случае изготовления дополнительной продукции, если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные, иначе инкрементные), маржинальные (дополнительные затраты в расчете не на весь выпуск продукции, а не единицу продукции). В целях контроля и регулирования затрат применяется следующая их классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм и отклонений норм; контролируемые и неконтролируемые [23, с.75].

В налоговом Кодексе РФ к делению затрат на прямые и косвенные подход иной. Во-первых, они называются расходами. Во-вторых, данные понятия разделяются для торговых и неторговых организаций. В-третьих, содержание данных понятий в налоговом законодательстве существенно отличается от бухгалтерского. Это связано с тем, что НК РФ содержит закрытый список прямых затрат.

Вопросы формирования себестоимости продукции, работ и услуг является одним из наиболее сложных участков бухгалтерского учета. Необходимость предъявления повышенных требований к организации учета затрат на производство обусловлено еще тем, что от правильности и своевременности определения фактической себестоимости продукции, непосредственно зависит своевременность и эффективность управленческих решений, правильность определения приоритетов дальнейшего развития производства.

В литературе по поводу экономического содержания себестоимости нет единого мнения. Одни экономисты считают, что в себестоимость

нужно включать только стоимость продукта, созданного необходимым трудом, другие обосновывают включение в себестоимость всех расходов предприятия, независимо от их связи с процессом создания стоимости.

Профессор Кондраков Н.П. отмечает, что себестоимость связана со стоимостью. Эта взаимосвязь обусловлена их внутренним единством и делает необходимым включения в себестоимость расходов предприятия, являющихся составными элементами стоимости. Однако, стоимость – категории разноплановые. Стоимость характеризует издержки производства, количественно равные общественно необходимым затратам труда на производство продукции, а себестоимость выражает в денежной форме все затраты предприятия на производство и реализация продукции и служит одним из качественных показателей работы предприятия. [27, с.275] .

В.А. Чернова пишет, что себестоимость продукции – выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию и исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов снижения себестоимости продукции: определения цен на продукцию и др. [51, с.174].

В практике исчисления себестоимости по отношению к продукту различают себестоимость единицы продукции, её общего количество и всей совокупности произведенной продукции на предприятии. Но в экономической литературе, еще не сложилось единое мнение по поводу себестоимости единицы продукции. Одни считают его важнейшими экономическим показателем, другие - важнейшим показателем эффективности сельскохозяйственного производства.

Например, Л.С. Васильева отмечает, что себестоимость продукции – обобщающий показатель, поскольку в нем отражается влияние на производственную деятельность предприятий многочисленных фактов и

условий, техническое оснащение хозяйства, урожайность сельскохозяйственных культур и т. п. Он утверждает, что себестоимость является одним из показателей, в котором отражена хозяйственная деятельность предприятия.

Так, Н.В. Ивановой считает, что себестоимость продукции, работ, услуг как объективный экономический показатель деятельности организаций, представляющей собой стоимостную оценку используемых в процессах производства, управления и реализации производственных и финансовых ресурсов, должна формироваться в соответствии с основными экономическими принципами и экономическим содержанием хозяйственных операций. Определять экономический смысл и содержание понесенных расходов должны службы самого предприятия: бухгалтерские, экономические, финансовые. [24, с.162].

Каждый из авторов прав в своем понимании себестоимости не зависимо от того, с какой точки зрения они подходят к рассмотрению данного вопроса. Но, так или иначе, они все сходятся в одном – себестоимость включает в себя все фактические расходы предприятия, связанные с производством и сбытом готовой продукции.

Классификация затрат по экономическим элементам является основой для установления потребности организации в средствах на оплату труда и в материальных ресурсах.

Вместе с тем по элементам невозможно определить конкретное направление и место использования затрат (основная деятельность, обслуживающее производство, затраты на управление производством и т.п.), что не дает возможность достаточно полно анализировать их эффективность. А главное – данная классификация не позволяет выявить себестоимость единицы различных видов продукции; для этого нужна группировка затрат по статьям калькуляции. Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) – это издержки производства. В

российской практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин затраты на производство. Затраты отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе деятельности организации по производству продукции. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определяется централизованно[7]. Принципы формирования себестоимости продукции определяются Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», а также другими нормативно-правовыми актами.[1],[7].

Положением о составе затрат определено, что себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Одной из предпосылок рациональной организации учета затрат является экономически обоснованная их группировка. В соответствии с международными стандартами и практикой учета в странах с развитой рыночной экономикой все затраты целесообразно обобщать и классифицировать по трем направлениям деятельности:

- для калькулирования себестоимости, оценки запасов и незавершенного производства, определения прибыли;
- для принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования;
- для осуществления контроля и регулирования.

В рамках этих направлений деятельности можно использовать различные варианты классификации затрат в зависимости от конкретных задач.

В практике производственного учета российских предприятий исторически преобладало первое направление деятельности – калькулирование себестоимости продукции. Существовал определенный круг классификаций, который был направлен на расчет себестоимости продукции для последующего ценообразования. Калькулирование себестоимости продукции являлось основной целью группировки затрат. Затраты в управленческом учете принято классифицировать по ряду признаков, среди которых базовыми являются следующие.

По экономическому содержанию выделяют следующие группировки: по элементам затрат и по статьям калькуляции. Для определения объемов используемых организацией материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования применяют классификацию по экономическим элементам. Номенклатура элементов одинакова для всех предприятий.

Производственные затраты, образующие себестоимость продукции, состоят из следующих элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

По степени однородности затраты делятся на одноэлементные и комплексные. Одноэлементные затраты – те, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. Комплексные – включают несколько экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные), в которые входят почти все элементы.

Для расчета себестоимости единицы продукции по способу включения в себестоимость единицы продукции затраты делят на прямые и косвенные.

Прямые– прямые материальные, прямые трудовые, т. е. те, которые прямо относятся на готовый продукт:

- прямые материальные – затраты основных материалов, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость может прямо и экономично отнести на определенное изделие.

- прямые трудовые – расходы по оплате труда основных производственных рабочих, где затраты можно уменьшить путем повышения эффективности. Иные затраты труда, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий являются косвенными, которые нельзя отнести на готовый продукт прямо, они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной на предприятии методики (пропорционально основной заработной плате, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т. п.), и не зависят от объема производства.

По связи затрат с технологическим процессом затраты бывают основные и накладные:

Основные– затраты всех видов ресурсов , которые связаны с выпуском продукции.

Накладные расходы включают: обслуживание и управление производством;

С точки зрения степени охвата планом затраты принято делить на планируемые и непланируемые.

Планируемые расходы составляют основу плановой, нормативной и других калькуляций. Обусловленные нормальными условиями хозяйственной деятельности организации.

Не планируемые вызванные недостатками в технологии, организации, управлении производством и отражаются только в фактической калькуляции.

По отношению к объему производства– переменные и постоянные.

Переменные затраты повышаются или снижаются пропорционально объему производства продукции, т. е. зависят от деловой активности предприятия. Они обуславливают стоимость собственно продукта (все остальные – стоимость самого предприятия) и носят производственный и непроизводственный характер. Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависящие от деловой активности – это постоянные расходы.

Учет затрат для целей регулирования образует учет по центрам ответственности, т. е. по подразделениям внутри организации, во главе которых стоит ответственное лицо, принимающее решения. В этой ситуации целесообразно все затраты классифицировать на регулируемые и нерегулируемые. Регулируемыми являются затраты, зависящие от деятельности центра ответственности, и за эффективность расходования которых несет ответственность руководитель этого центра. Все остальные затраты будут являться нерегулируемыми.

Объектами учета затрат в системе управленческого учета являются статьи и экономические элементы затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат; центры затрат – наиболее важные для управления группировки затрат; носители затрат – виды выпускаемой продукции, работ и услуг).

Задачи управленческого учета в условиях рыночных отношений, кроме традиционных задач производственного учета, включают:

- выбор соответствующих форм внутренней отчетности по объектам управления и объектам учета, определение их содержания для целей анализа, контроля и регулирования затрат;

- установление затрат и результатов по местам возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности;

- осуществление маржинального анализа по производственным подразделениям (центрам ответственности) и по выпускаемой продукции;

- использование метода бюджетирования;

- оценка состояния развития предприятия, его ресурсного потенциала;
- установление производственных мощностей организации;
- оценка конкурентных преимуществ и установление слабых сторон предприятия.

1.3. Методика выделения мест возникновения затрат и центров ответственности на сельскохозяйственных предприятиях

Одним из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции, является необходимость их группировки по месту возникновения затрат.

В общем виде место издержек – это функциональная область ответственности, которые связаны с определенными видами издержками.

Место затрат является составной частью общей классификации расходов по их принадлежности к той или иной сфере деятельности предприятия и в буквальном смысле представляет собой часть области издержек, ее составное звено. В свою очередь, каждое место расходов состоит из одного или нескольких центров затрат.

Группировки затрат по местам возникновения:

- системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения;

- по подразделениям без определения себестоимости. В этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а косвенные расходы – в сопоставлении с плановой сметой;

- в целом по предприятию – на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам затрат на предприятии основными условиями для их формирования являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов

располагается в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В других случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что повлечет неточности при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат необходимо выполнять одинаковую по содержанию или назначению работу, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Выполнение этого условия необходимо для определения единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Сфера ответственности устанавливается уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т. е. возможностям разграничения расходов по определенным статьям калькуляции, применения при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете на разновидности изделий и услуг.

В зависимости от последовательности группировки **расходов** на предприятии следует выделять начальные, промежуточные и конечные места затрат.

Начальные места издержек по существу являются собой центром расходов, первой ступенью их образования.

Промежуточные места соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката.

Конечные места расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии, где имеют значения все прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

Центр ответственности в управленческом учете представляет собой область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых расположено ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Объясняя необходимость организации такой системы учета, в 1952 г. он написал, что учет по центрам ответственности- это система бухгалтерского учета, которая изменяется организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления.

Центр ответственности- это сегмент организации, по которому контролируются как производственные затраты, так и полученный доход или процесс его инвестирования.

Целью учета по центрам ответственности является обобщение информации о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

С позиции управления деление предприятия на центры ответственности должно обуславливаться спецификой конкретной ситуации и отвечать нижеперечисленным требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;

- во главе каждого центра ответственности должно стоять ответственное лицо- менеджер;

- каждый центр ответственности должен иметь показатель для измерения объема деятельности и базу для распределения затрат;

- необходимо четко определить круг полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;

- менеджерам центра ответственности необходимо принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов на предстоящий период.

Решающее влияние на образование центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры предприятия.

Производственная структура предприятия показывает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия формально находит выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность различных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может включать из несколько мест затрат и, кроме того, производить расходы, не имеющие четко

выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Однако, если у данного места затрат есть лицо, служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, такое подразделение может признаваться центром ответственности.

Организация учета по центрам ответственности дает возможность децентрализовать управление затратами, выполнять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, выявлять виновных за обнаруженные непроизводительные затраты и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности следует четко определить круг полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности. Желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные издержки являются прямыми. Вместе с тем, степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной, но не избыточной для анализа и принятия решений по управлению.

В зависимости от степени делегирования полномочий и ответственности соответствующих менеджеров в практике управленческого учета выделяются следующие виды центров ответственности: центры инвестиций (ЦИ), центры прибыли (ЦП), центры маржинальной прибыли(ЦМП), центры доходов (ЦД), центры затрат (ЦЗ).

Центр затрат(ЦЗ) является подразделением внутри предприятия, руководитель которого несет ответственность только за затраты. Примером может выступать производственный цех, не изготавливающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления

, социальные службы и т. п. Центры затрат могут включаться в состав иных центров ответственности или существовать обособленно. Центры затрат обычно не измеряют и не фиксируют результаты своей деятельности. [5;35]

Центры затрат, в свою очередь, необходимо подразделять на центры регулируемых и произвольных затрат.

Для центра регулируемых затрат определяется оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, а его деятельность оценивается путем сопоставления плановых и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство предприятия практически может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину.

Центры доходов(продаж)(ЦД) состоит из подразделений маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за доходы (выручку) от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом, но не за затраты. Им предоставляются данные о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, но результаты деятельности оценивают главным образом по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения. Главная задача центров доходов – оптимизация доходов, что достигается на основе оптимизации рынков сбыта, анализа устойчивости продаж и т. д.

Центр инвестиции(ЦИ) – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного

капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия.

Центры инвестиций охватывают и центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли. Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, данных о движении денежных потоков. Их отличительная черта состоит в том, что в разрезе центров инвестиций в полном объеме образуются показатели бухгалтерской отчетности. Это дает возможность рассчитывать важнейшие показатели – рентабельности инвестиций и рентабельности активов.

Центры прибыли(ЦП) являются подразделениями, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы). Это могут быть отдельные предприятия в составе крупных корпораций, филиалы, дочерние предприятия (торговые представительства, магазины, фирмы и т. п.). Их руководители могут контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли состоят из нескольких мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета. Основное внимание уделяется показателю валовой прибыли (либо маржинальной прибыли), который рассчитывается по каждому центру прибыли в отдельности. Общая прибыль формируется по предприятию в целом. Отличительной особенностью центров прибыли считается то, что в их разрезах составляются Отчеты по прибыли.

Управление центром прибыли можно осуществлять при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчету о прибылях и убытках, а также отчету об исполнении бюджета.

При классификации по выполняемым функциям выделяют основные и обслуживающие центры ответственности.

Основные центры ответственности осуществляют непосредственное производство продукции, выполнение работ и

предоставление услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции.

Обслуживающие центры ответственности предназначены для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров первоначально делят по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров добавляют в себестоимость продукции, работ, услуг, предоставляемых потребителям.

Выделение центров ответственности по принципу производственных функций прежде всего встречается в организациях сферы материального производства. Здесь отделяют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению.

Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т. п.

Аналогичные задачи осуществляет центр ответственности сбыта, но относительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат.

В отличие от них центры ответственности управления, часто отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

Главную роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно выпускают продукцию, осуществляют работы, предоставляют услуги. Эти центры являются совокупностью мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом.

Для производственных мест затрат и центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости соответствующих расходов.

Выделяют места и центры с полностью регулируемыими, слабо регулируемыими и нерегулируемыими (произвольными) издержками. Для регулируемых затрат необходимо определить оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно определяется на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции или выполненных работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности носит название системы гибких бюджетов. Гибкий бюджет определяет, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для мест и центров с произвольными, нерегулируемыими затратами невозможно рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, поскольку либо его невозможно измерить, либо нет связи объемом и . Для мест и центров уровень управления устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления. Места и центры со слабо регулируемыими затратами имеют дигрессивную связь издержек с объемами деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.

При установлении центров ответственности, прежде всего, необходимо учитывать технологическую структуру предприятия, затем определять ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй предопределяет иерархическую лестницу правомочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или прибыли, или инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором – по объему продаж, в третьем – по прибыли и в четвертом – по объему и срокам окупаемости инвестиций. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятие обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции. Это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не определенно взятые функции или средства. Рассмотрение центров ответственности предприятия в горизонтальных и вертикальных разрезах дает возможность сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятия в интересах достижения общей цели.

2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ В ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия

ООО «Цильна» расположено в селе Малая Цильна Дрожжановского района Республики Татарстан. Хозяйство расположено в 200 км от республиканского центра г. Казань и в 28 км от районного центра. Дорожная сеть от центральной усадьбы с. М. Цильна с районным и республиканским центрами осуществляется по автодорогам Ст. Дрожжаное – Буинск. До ближайшей железнодорожной станции Бурундуки – 30 км., речной пристани Тетюши – 100 км.

Дрожжановский район находится в пределах Средне-Свияжского возвышенно-равнинного, физико-географического района лесостепной провинции Приволжской возвышенности. По рельефу территория Дрожжановского района представляет собой возвышенную равнину с абсолютными высотами 170-220 м.

Так как Дрожжановский район располагается на крайнем юго-западе республики, он является одним из наиболее теплых районов республики. Характеризуется умеренно-континентальным климатом.

Среднегодовая температура воздуха составляет 2,9 °С, среднемесячная температура января равна - 13,2 °С, июля 19,1 °С, продолжительность вегетационного периода составляет 133-136 дней. Сумма осадков за этот период превышает 230 мм, из них 90-95 мм выпадает в первую половину вегетации. Продолжительность безморозного периода 132-135 дней. Устойчивый снежный покров образуется в начале третьей декады ноября. Продолжительность залегания снежного покрова 145-150 дней, средняя дата его разрушения - 10 апреля. Весной и летом в отдельные годы наблюдается засуха (до 10-11 дней в году).

Главным средством производства в сельском хозяйстве является земля. Для характеристики состояния использования земельного фонда и структуры сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ рассмотрим таблицу 1.

Таблица 1 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Виды угодий	Годы										В среднем по РТ за 2017 г. структура, %
	2013		2014		2015		2016		2017		
	Ошиб	Структура, %	Площадь, га	Ошиб, %	Площадь, га	Структура, %	Ошиб	Структура, %	Ошиб	Структура, %	
Всего земель	8254	X	6566	X	6551	X	6551	X	6500	X	x
в том числе сельхозугодий	8089	100	6401	100	6368	100	6368	100	6368	100	100
из них: Пашня	7107	87,7	5419	84,7	5386	84,6	5386	84,6	5386	84,6	87,6
Сенокосы	137	1,8	137	2,1	137	2,2	137	2,2	137	2,2	1,9
Пастбища	832	10,3	832	13,0	832	13,1	832	13,1	832	13,1	10,2
Многолетние насаждения	13	0,2	13	0,2	13	0,2	13	0,2	13	0,2	-
Процент распаханности	X	87,7	X	84,7	X	84,6	X	84,6	X	84,6	87,6

Из таблицы 1 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ с 2013 года общая земельная площадь и площадь

сельскохозяйственных угодий имеют тенденцию уменьшения. Так, в 2014 году по сравнению с 2013 годом, земельные площади уменьшились на 20,5 %, так же уменьшились площади сельскохозяйственных угодий на 20,9 %. В отчетном году общая земельная площадь равна 6500 га. Тенденция уменьшения хоть и незначительная, но сохраняется. Так к 2017 году по сравнению с 2013 годом общая земельная площадь уменьшилась на 21,3 %. Площадь сельскохозяйственных угодий с 2015 года неизменна и составляет 6368 га. Площади пашни за рассматриваемый период уменьшились на 24,2 %. С 2013 по 2017 годы площади сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений не изменились. Сравнивая показатели со средними данными по РТ за 2017 год, видим, что процент распаханности земель ниже среднереспубликанских данных на 3,0 пункта; площадь сенокосов выше на 0,3 пункта; площадь пастбищ выше на 2,9 пункта.

Почвенный покров довольно однообразен и представлен плодородными почвами черноземного типа, на долю которых приходится 84,7% от площади всех сельскохозяйственных угодий или 72,5% от общей площади района. Значительные площади заняты типичными черноземами, которые занимают до 33% площади сельхозугодий. В целом, природно-климатические условия региона можно считать благоприятными для ведения сельского хозяйства.

Экономическая оценка сельскохозяйственных угодий равна 38,62 баллам. С размещением сельскохозяйственного производства связана специализация. Специализация – это процесс сосредоточения деятельности предприятия, какой-либо зоны или экономического региона на развитии той или иной отрасли, или на производстве определенных видов продукции. Сокращение количества товарных отраслей и увеличение объема производства продукции главной отрасли приводят к углублению специализации. Для всесторонней характеристики специализации сельскохозяйственных предприятий применяется система

показателей, наиболее важными из которых являются показатели структуры товарной продукции (таблица 2).

Из таблицы 2 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: продукция скотоводства – 51,69 % (молоко – 44,76 % и прирост КРС – 6,93 %) и сахарная свекла – 34,62 %. Исходя из расчетов товарной продукции, за пять лет можно определить, что ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет скотоводческую специализацию

Таблица 2 – Стоимость и структура товарной продукции в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Виды продукции	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.					В среднем за 5 лет	
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Стоимость товарной продукции тыс.руб.	Структура, %
Зерно	413,4	718,0	401,1	469,7	424,3	485,3	11,55
Сахарная свекла	2318,4	952,1	1025,3	1257,2	1719	1454,4	34,62
Прирост КРС	275,1	255,0	286,1	313,9	326,3	291,28	6,93
Прирост свиней	426,4	-	-	-	-	85,28	2,03
Прирост лошадей	-	-	11,8	8,4	-	4,04	0,10
Молоко	1471,4	1712,3	1956,8	2101,4	2160,3	1880,44	44,76
ИТОГО	4904,7	3637,4	3681,1	4150,6	4629,9	4200,74	100

Для характеристики уровня специализации хозяйства используется показатели коэффициентов специализации и формула, предложенная профессором Поповичем И. В.

$$k_c = 100 / (\sum p_i (2 i - 1)), \text{ где} \quad (1)$$

k_c – коэффициент специализации;

p_i – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;
 i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в стоимости товарной продукции, начиная с наивысшего. Величина коэффициентов в интервалах до 0,20 свидетельствует о слабом уровне специализации хозяйств, от 0,20-0,40 – о среднем, от 0,40-0,60 – о высоком, и от 0,60 – о глубоком уровне специализации.

$$K_c = 100 / (51,69*(2*1-1)+34,62*(2*2-1)+11,55*(2*3-1)+2,03*(2*4-1)+0,10*(2*5-1)) = 0,43$$
 Из проведенного расчета видно, что величина коэффициента специализации в интервалах от 0,40 до 0,60 свидетельствует о высоком уровне специализации ООО «Цильна». В ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: молоко – 44,76 %, сахарная свекла – 34,62 %. Исходя из расчетов товарной продукции, за пять лет можно определить, что ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет специализацию скотоводческого молочного направления с развитым свекловодством.

В ООО «Цильна» трехступенчатая организационная структура цехового типа. В хозяйстве 2 основных цеха (растениеводства и животноводства), один обслуживающий (механизации и электрификации) и один вспомогательный (строительства).

Важная роль в обеспеченности высоких результатов производства принадлежит средствам производства. Уровень обеспеченности предприятия основными фондами характеризуется показателями фондооснащённости и фондовооружённости. Повышение этих показателей, а также улучшения качества фондов, непосредственно оказывает воздействие на повышение эффективности производства.

Таблица 3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за
	2013	2014	2015	2016	2017	

						2017 год
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	144321	170455	203983	214333	242339	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	8089	6401	6368	6368	6 368	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	137	130	130	130	136	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	1784,2	2662,9	3203,2	3365,8	3805,6	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	1055,6	1311,2	1569,1	279,3	285,3	2706,4

Исходя из таблицы 3 видим, что за рассматриваемый период показатель фондооснащенности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ имеет тенденцию увеличения, таким образом, в 2017 году уровень показателя фондооснащенности является самым высоким. За рассматриваемый период фондооснащенность увеличилась в 2,1 раза и составила 3805,6 тыс. руб.

Фондовооруженность труда ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет тенденцию уменьшения. За рассматриваемый период данный показатель уменьшился на 73,0 % и составил 285,3 тыс. руб. Если сопоставить показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда ООО «Цильна» со среднереспубликанскими данными 2017 года, то показатель фондооснащенности ниже на 9,7 %, показатель фондовооруженности труда ниже на 89,5%, чем в среднем по Республике Татарстан. Следовательно, ООО «Цильна» имеет более низкие показатели фондообеспеченности.

Уровень развития материально – технической базы хозяйства во многом зависит от обеспеченности сельскохозяйственных предприятий

энергетическими ресурсами. Обеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности (таблица 4). Чем выше уровень этих показателей, тем выше уровень производительности труда, так как с ростом энерговооруженности труда сокращаются общие затраты на единицу продукции.

По таблице 4 мы видим, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ энергооснащенность труда колеблется по годам. Самый высокий уровень энергооснащенности наблюдается в 2015 году. В целом, в период с 2013 по 2017 годы энергооснащенность увеличилась на 27,7 %. Энерговооруженность труда также колеблется по годам.

Таблица 4 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	15876	16002	17722	17784	18171	6477
Площадь пашни, га	7107	5419	5386	5386	5 386,0	5508
Число среднегодовых работников, чел.	137	130	130	130	136	98
Энергооснащенность, л.с. в расчете на 100 га пашни	223,4	295,3	329,0	279,3	285,3	117,6
Энерговооруженность, л.с. в расчете на 1 работника	115,9	123,1	136,3	136,8	133,6	66,1

По уровню энерговооруженности труда самый высокий показатель достигнут в 2016 году. В 2017 году по сравнению с 2013 годом энерговооруженность увеличилась на 15,3 %. ООО «Цильна» имеет более высокие показатели энергооснащенности и энерговооруженности по сравнению со среднереспубликанскими показателями (в 2 раза). Исходя из этого можно сказать, что изучаемая организация более обеспечена энергоресурсами.

Наряду с общей энергообеспеченностью хозяйства необходимо рассчитать и уровень обеспеченности сельскохозяйственного производства основными машинами: тракторами и комбайнами, так как особенно тракторы широко применяются в различных процессах производства, что делает их самой активной частью энергетических ресурсов хозяйства (таблица 5).

Таблица 5 – Уровень обеспеченности тракторами и комбайнами в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы				
	2013	2014	2015	2016	2017
Площадь пашни, га	7107	5419	5386	5386	5386
Имеется тракторов (на начало года), шт.	46	46	43	43	40
Требуется тракторов	79	60	60	60	60
Количество тракторов на 100 га пашни, шт.	0,6	0,8	0,7	0,7	0,7
Нормативная нагрузка пашни на 1 трактор, га	90	90	90	90	90
Фактическая нагрузка пашни на 1 трактор, га	154,5	117,8	125,3	125,3	134,65
Уровень обеспеченности тракторами, %	58,3	76,4	71,8	71,8	66,8
Площадь зерновых культур, га	2440	2800	2800	2550	2380
Нормативная нагрузка площади зерновых культур на 1 комбайн, га	150	150	150	150	150
Имеется зерноуборочных комбайнов, шт.	7	7	8	8	7
Требуется зерноуборочных комбайнов, шт.	16	19	19	17	16
Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами, %	43,8	36,8	42,1	47,1	43,7

Рассмотрев таблицу 5, мы увидим, что уровень оснащенности тракторами в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в среднем за изучаемые 5 лет составляет 69,02 %. Обеспеченность основными сельскохозяйственными машинами в хозяйстве низкая. Таким образом, желательно было бы данный показатель приблизить к 100%. Площадь зерновых и зернобобовых культур увеличилась на 4,5 %. Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами незначительно снизился на 0,1 пункта. Так, например, изучаемый показатель в ООО «Цильна» в 2017 году составил 43,7%. Чтобы изучать проблемы трудовых ресурсов определяется общий запас труда, то есть потенциальные возможности трудовых ресурсов. Для определения годового запаса труда и уровня его использования следует рассчитать показатели таблицы 6. Из таблицы 6 видно, что за рассматриваемый период в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ годовой запас труда увеличился на 3,0 %. Уровень использования запаса труда в ООО «Цильна» с 2013 по 2016 годы оставался неизменным, но в 2017 году он уменьшился на 9,3 пункта.

Таблица 6 – Использование трудовых ресурсов в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников хозяйства, чел.	147	140	140	140	152	106
Годовой запас труда, тыс.чел.-час.	268	255	255	255	276	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	315	301	301	301	300	213
Уровень использования запаса труда, %	118	118	118	118	108,7	110,7

Уровень использования запаса труда в 2017 году ниже среднерегиональных данных на 2,0 пункта. В настоящее время важным вопросом является повышение эффективности работы предприятий. Но для этого требуется иметь хорошую базу основных производственных фондов и сельхозугодий. Эффективность сельскохозяйственного

производства обычно характеризуется системой показателей: производство валовой продукции, валовой доход, прибыль и рентабельность. Перейдем к характеристике показателей экономической эффективности сельскохозяйственного производства (таблица 7).

Из таблицы 7 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ уровень использования земли увеличился на 47,6 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год уровень использования земли в хозяйстве ниже на 2,1 %. За рассматриваемый период экономическая эффективность использования земли увеличилась на 97,6 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год эффективность использования земли в ООО «Цильна» выше в 3,2 раза. Производительность труда в изучаемой организации колеблется по годам, так в 2017 году по сравнению с 2013 годом она увеличилась на 13,2 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год производительность труда в хозяйстве ниже на 3,8 %.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	200,1	253,5	647,2	305,65	295,39	301,7
1 среднегодового работника, тыс.руб.	41,9	44,1	91,4	51,35	47,44	49,3
100 руб. основных производственных фондов, руб.	4,0	3,4	7,1	3,11	2,66	1,8
100 руб. издержек производства, руб.	3,1	2,8	6,5	2,23	2,03	2,5
Сумма валового дохода в расчете на:			10324,			
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	3558,7	5154,9	1	7528,6	7033,1	2186,7

1 среднегодового работника, тыс.руб.	744,6	897,4	1776,5	1264,9 3	1129,55	357,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	70,7	68,4	113,2	76,72	63,39	13,3
100 руб. издержек производства, руб.	55,7	56,0	104,0	55,04	48,34	17,9
Сумма прибыли в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	1686,7	2377,5	3279,3	3702,5	2401,0	746,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	352,9	413,5	564,3	622,08	385,63	121,8
100 руб. основных производственных фондов, руб.	33,5	31,6	36,0	37,73	21,64	4,5
100 руб. издержек производства, руб.	26,4	25,8	33,0	27,07	16,50	6,1
Уровень рентабельности (убыточности), %	23,3	24,7	32,7	34,9	21,9	9,7

Производство валового дохода в расчете на одного работника в 2017 году по сравнению с 2013 годом увеличилось на 51,7 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными сумма валового дохода в расчете на одного работника в хозяйстве выше 3,2 раза.

Эффективность использования основных производственных фондов в 2017 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 35,0 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными фондоотдача в ООО «Цильна» выше на 47,8%.

Сумма прибыли на 100 га соизмеримой пашни до 2017 года увеличивалась и составила в 2016 году 3702,5 тыс.руб. В 2017 года по сравнению с 2016 годом сумма прибыли на 100 га соизмеримой пашни уменьшилась на 35,2 %.

Как видно из таблицы 7 ООО «Цильна» является прибыльным хозяйством. Анализируя показатель «уровень рентабельности (убыточности)», можно сказать, что он колеблется по годам и наивысшим он был в 2016 году. В 2017 году по сравнению с 2013 годом уровень рентабельности уменьшился на 1,4

пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Цильна» выше на 12,2 пункта.

В ООО «Цильна» показатели экономической эффективности в 2017 году выше среднереспубликанских данных.

Из вышесказанного мы можем сказать, что изучаемое хозяйство имеет довольно высокие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

2.2. Анализ финансового состояния

Финансовое состояние предприятия зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Одним из важнейших критериев оценки финансового положения организации является ее платежеспособность. В практике финансового анализа различают долгосрочную и текущую платежеспособность. Под первой понимается способность организации рассчитываться по своим долгосрочным обязательствам. Способность организации платить по своим обязательствам называют ликвидностью или текущей платежеспособностью.

Проведем анализ ликвидности бухгалтерского баланса. Задача анализа ликвидности бухгалтерского баланса возникает в связи с необходимостью дать оценку платежеспособности предприятия, т.е. ее способности своевременно и полностью рассчитываться по всем своим обязательствам. Анализ ликвидности баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

АКТИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)		
								2015 г.	2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные	1943	2040	253	Наиболее срочные	6456	7231	40777	-4513	-5191	-40524

активы (A1)				обязательства (П1)						
Быстро реализуемые активы (A2)	4600	31240	32200	Краткосрочные пассивы (П2)	0	0	0	4600	31240	32200
Медленно реализуемые активы (A3)	131071	140541	166610	Ошибка! пассивы (П3)	11225	7593	9744	119846	132948	156866
Трудно реализуемые активы (A4)	185373	210975	226695	Постоянные пассивы (П4)	305306	369972	375237	Ошибка!	- 158997	Ошибка!
Баланс	322987	384796	425758	Баланс	322987	384796	425758	X	X	X

Из таблицы 8 видно, что за рассматриваемый период в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ платежный недостаток имеет место по наиболее ликвидным активам, который в 2017 году увеличился на 40 524 тыс.руб.; платежный недостаток по труднореализуемым активам увеличился на 148 542 тыс.руб. По быстро реализуемым активам наблюдается платежный излишек, который увеличился на 32 200 тыс.руб.; по медленно реализуемым активам также наблюдается платежный излишек, который увеличился на 156 866 тыс.руб.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса (таблица 9).

Таблица 9 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ		
	2015 г.	2016 г.	2017 г.
A1 > П1	1 943 < 6456 Условие не выполняется	2 040 < 7 231 Условие не выполняется	253 < 40 777 Условие не выполняется
A2 > П2	4 600 > 0 Условие выполняется	31 240 > 0 Условие выполняется	32 200 > 0 Условие выполняется

A3 > ПЗ	131 071 > 11 225 Условие выполняется	140 541 > 7 593 Условие выполняется	166 610 > 9 744 Условие выполняется
A4 < П4	185 373 < 305 306 Условие выполняется	210 975 < 369 972 Условие выполняется	226 695 < 375 237 Условие выполняется

Невыполнение одного из приведенных в таблице.9 соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50 %, трех – на 25 %, всех – на 0 % (т.е. абсолютно неликвидным).

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не является абсолютно ликвидным, так как в 2015-2017 годах не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района. Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 75 %.

Анализ ликвидности баланса исследует не только текущее состояние расчетов, но и их перспективы. Сопоставив ликвидные средства и обязательства можно выяснить текущую и перспективную ликвидность. Текущая ликвидность (свидетельствует о платежеспособности (неплатежеспособности)) в ближайшее к моменту проведения анализа времени. Перспективная ликвидность – это прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей. Далее следует рассмотреть такие показатели как: текущая ликвидность (ТЛ) и перспективную ликвидность (ПЛ) (таблица10).

Таблица 10 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения (+ -) за период
Текущая ликвидность (Тл)	87	26049	-8324	-8411
Перспективная ликвидность (Пл)	119846	132948	156866	37020

Из таблицы 10 видно, что в 2015-2016 годы ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ было платежеспособно, в 2017 году ситуация изменилась в противоположную сторону.

Значение показателя уменьшилось на 8 411 тыс.руб. Значения перспективной ликвидности, которые являются прогнозом платежеспособности на основании будущих поступлений и платежей, свидетельствуют о положительном прогнозе платежеспособности, значение показателя к 2017 году увеличилось на 37 020 тыс. руб.

Для анализа платежеспособности в ООО «Цильна» рассчитываются следующие финансовые коэффициенты платежеспособности: коэффициент покрытия; коэффициент быстрой ликвидности или «критической оценки»; коэффициент абсолютной ликвидности (таблица 11).

Таблица 11 – Финансовые коэффициенты платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабл)	0,2-0,7	0,30	0,28	0,01	-0,29
Коэффициент критической ликвидности (Ккл)	0,8-1,0	1,01	4,60	0,80	-0,21
Коэффициент текущей ликвидности (Ктл)	$\geq 2,0$	21,32	24,04	4,88	-16,44

Из таблицы 11 видно, что коэффициент абсолютной ликвидности до 2017 года соответствовал норме, это говорит о том, что ООО «Цильна»

Дрожжановского района могло погасить свою кредиторскую задолженность денежными средствами. К 2017 году Кабл уменьшился на 0,29 пункта и ситуация изменилась. Коэффициент критической ликвидности до 2017 года был выше нормы, к 2017 году Ккл уменьшился на 0,21 пункта. Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) превышает рекомендованные границы, что говорит о нерациональном вложении изучаемой организацией своих средств и неэффективном их использовании. К 2017 году этот коэффициент уменьшился на 16,44 пункта.

Финансовая устойчивость предприятия определяет долгосрочную (в отличие от ликвидности) стабильность; данный показатель характеризует финансовое положение с точки зрения достаточности и эффективности использования собственного капитала. Показатели финансовой устойчивости дополняют показатели ликвидности. Если ликвидность недостаточна, но финансовая устойчивость не потеряна, то предприятие имеет шанс не стать банкротом. Проанализируем финансовую устойчивость ООО «Цильна» Дрожжановского района с помощью абсолютных показателей (таблица 12).

Таблица 12 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ (тыс. руб.) за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения (+/-) за период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	305306	369972	375237	69931
Внеоборотные активы	185373	210975	226695	41322
Наличие собственных оборотных средств	119933	158997	148542	28609
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	6700	1603	551	-6149
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	126633	160600	149093	22460

Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	0	0	0	0
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	126633	160600	149093	22460
Общая величина запасов	131071	140541	166610	35539
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	-11138	18456	-18068	-6930
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	-4438	20059	-17517	-13079
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	-4438	20059	-17517	-13079

Из таблицы 12 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ собственные оборотные средства увеличились на 28 609 тыс.руб., что заслуживает положительной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат увеличились на 22 460 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат также увеличились на 22 460 тыс.руб. В ООО «Цильна» в 2017 году по сравнению с 2015 годом недостаток собственных оборотных средств увеличился на 6 930 тыс.руб.; недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат в конце года увеличился на 13 079 тыс.руб.; недостаток общей величины источников формирования запасов и затрат также увеличился на 13 079 тыс.руб. Исходя из таблицы 12 можно сказать, что в 2015 году ООО «Цильна» имело кризисное финансовое состояние, в 2016 году ситуация улучшилась и изучаемая организация имела абсолютную устойчивость, в 2017 году она опять имеет кризисное финансовое состояние.

Анализ финансовых результатов организации является одной из важнейших составляющих финансового анализа ее деятельности, направленной на получение прибыли.

Анализ прибыли от продаж начнем с изучения ее объема, состава, структуры и динамики в разрезе основных элементов,

определяющих ее формирование: выручки от продаж, себестоимости продаж, управленческих и коммерческих расходов (таблица 13).

Таблица 13 – Анализ прибыли от продаж в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатель	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп прироста, %
Выручка	312 773	292 286	-20 487	93,4	-6,6
Себестоимость продаж	231 902	239 841	7 939	103,4	3,4
Прибыль (убыток) от продаж	80 871	52 445	- 28 426	64,9	-35,1

Из таблицы 13 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в 2017 году по сравнению с 2016 годом прибыль от продаж уменьшилась на 28 426 тыс. руб., или на 35,1 %, за счет уменьшения выручки на 20 487 тыс. руб., или на 6,6 %, повышения себестоимости продаж на 7 939 тыс. руб., или на 3,4 %. В целом уменьшение выручки является отрицательным фактором, т.к. свидетельствует о снижении активности изучаемой организации.

ООО «Цильна» в 2017 году получило прибыль до налогообложения, которая составила 64 563 тыс.руб., а от продаж изучаемая организация получила прибыль на 52 445 тыс.руб. Увеличение прибыли до налогообложения по сравнению с прибылью от продаж объясняется превышением доходов над расходами в процессе прочей деятельности.

Проанализируем прибыль от прочей деятельности в разрезе формирующих ее доходов и расходов, связанных с этой деятельностью (таблице 14).

Таблица 14 – Анализ прибыли от прочей деятельности в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Абсолютно с отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп □прироста, %
1. Доходы от прочей деятельности, всего, в том числе:	20 596	17 023	-3 573	82,7	-17,3
1.1. Доходы от участия в других организациях	-	-	-	-	-
1.2. Проценты к получению	-	-	-	-	-
1.3. Прочие доходы	20 596	17 023	-3 573	82,7	-17,3
2. Расходы, связанные с прочей деятельностью, всего, в том числе:	9 578	4 905	- 4 673	51,2	-48,8
2.1. Проценты к уплате	156	18	-138	11,5	-88,5
2.2. Прочие расходы	9 422	4 887	-4535	51,9	-48,1
3. Прибыль (убыток) от прочей деятельности	11 018	12 118	1100	110,0	10,0

Из таблицы 14 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за отчетный год величина прибыли от прочей деятельности увеличилась на 1 100 тыс.руб., за счет уменьшения доходов от прочей деятельности на 3 573 тыс.руб., или на 17,3 %, уменьшения расходов, связанных с прочей деятельностью на 4 673 тыс.руб. или на 48,8 %. Следовательно, в 2017 году в изучаемой организации по сравнению с 2016 годом прибыль от продаж уменьшилась, а прибыль от прочей деятельности увеличилась, что является отрицательным явлением. Из таблицы.15 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в 2017 году сумма чистой прибыли уменьшилась на 26 919 тыс. руб., или на 29,6 % и составила 64 020 тыс.руб. Что произошло за счет снижения прибыли до налогообложения и отсутствии прочих расходов. Уменьшение прибыли является результатом неэффективной работы изучаемой организации. Чистая прибыль выше суммы прибыли от продаж, т.е. от основной деятельности, это указывает на превышение доходов от прочей деятельности над расходами.

Таблица 15 – Анализ чистой прибыли в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп прироста, %
1. Прибыль до налогообложения	91889	64 563	-27 326	70,3	-29,7
2. Отложенные налоговые активы	-	-	-	-	-
3. Отложенные налоговые обязательства	-	-	-	-	-
4. Текущий налог на прибыль	-	-	-	-	-
5. Прочее	950	543	-407	57,2	-42,8
6. Чистая прибыль (убыток)	90939	64020	-26919	70,4	-29,6

Сумма прибыли до налогообложения выше суммы прибыли от продаж, это является результатом эффективной прочей деятельности. В нашем случае прибыль до налогообложения в 2017 году составила 64 563 тыс.руб., т.е. она выше суммы прибыли от продаж на 12 118 тыс.руб.

Увеличение прибыли до налогообложения по сравнению с прибылью от продаж объясняется превышением доходов над расходами в процессе инвестиционной, финансовой и прочей деятельности.

Подводя черту под выполнением анализа финансовых результатов в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ по данным отчета о финансовых результатах, можно констатировать, что:

- полученные доходы ООО «Цильна» за 2017 год (309 309 тыс.руб.) превышают расходы (244 746 тыс.руб.) на 64 563 тыс.руб.,

- в структуре доходов наибольший удельный вес составляет выручка от продажи продукции (94,5 %). На основе этого можно сделать вывод о том, что основным источником доходов и прибыли являются доходы от обычной деятельности, т.е. продажи произведенной продукции;

- в структуре расходов наибольший удельный вес составляет себестоимость проданной продукции (98,0 %).

Исходя из проведенного анализа можно сказать, что произошло снижение финансовых результатов изучаемой организации в отчетном году по сравнению с данными прошлого года, что является, безусловно, отрицательным явлением, свидетельствующим о неэффективной финансово-хозяйственной деятельности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Руководителем ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ является Барис Аппаувич Гафуров, главный бухгалтер – Сирия Завдатовна Заббарова. ООО «Цильна» осуществляет учет результатов своей деятельности, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность в установленном порядке и несет ответственность за ее достоверность; представляет государственным органам информацию, необходимую для налогообложения и ведения общегосударственной системы сбора и обработки экономической информации.

В соответствии с Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в изучаемой организации принята учетная политика. Учетная политика – это утвержденные организацией для практического применения методы и способы ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика определяет, каким образом в организации налажен документооборот, как происходит оценка продукции, как формируются цены, каким образом проводится инвентаризация, применяются счета бухучета, погашается стоимость активов и т. д.

По общему правилу учетная политика утверждается один раз при создании организации и неизменно действует на протяжении всего времени

ее существования. Но в ряде случаев организация все же обязана вносить в свою учетную политику дополнения и поправки.

Бухгалтерский учет в ООО «Цильна» осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением. Бухгалтерия осуществляет учет всех совершенных фактов хозяйственной жизни и систематизирует полученные результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерией осуществляется бухгалтерский и налоговый учеты. На бухгалтерию возложены анализ и обобщение результатов анализа, а также представление директору ООО «Цильна» Б.А. Гафурову информации, необходимой для принятия управленческих решений, разработки долгосрочных и краткосрочных финансовых планов.

В бухгалтерии изучаемой организации работают пять бухгалтеров и кассир: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации и бухгалтер по расчетам.

Для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей составлены должностные инструкции. Они составлены главным бухгалтером и утверждены руководителем предприятия.

Главный бухгалтер ООО «Цильна» С.З. Заббарова ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, готовит специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Главным бухгалтером С.З. Заббаровой разработаны правила документооборота, технология обработки учетной информации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в изучаемой организации, а также соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет руководитель ООО

«Цильна» - Барис Аппаувич Гафуров. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Изучаемое предприятие руководствуется действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденный Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. №654. На основе типового плана счетов разработан рабочий план счетов.

Учет в ООО «Цильна» ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета; частично учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.1».

В ООО «Цильна» организован внутренний контроль для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных.

Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией. В ООО «Цильна» проводятся различные проверки налоговыми инспекциями, контролирующими органами министерства финансов и другими вышестоящими органами.

**3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ
В МОЛОЧНОМ СКОТОВОДСТВЕ ООО
«ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ
3.1. Первичный, аналитический и синтетический учет затрат
В МОЛОЧНОМ СКОТОВОДСТВЕ**

Первичный учет является организованной системой наблюдения, измерения и регистрации данных хозяйственных операциях и иных фактах хозяйственной деятельности, отчетности первичного учета и своевременности зависит качество учетных показателей и их роль в контроле

и руководстве финансово-хозяйственной деятельностью организации.

При составлении и подписании первичных и своевременное оформление документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Все документы используемые в первичном учете затрат в молочном скотоводстве можно классифицировать по следующим группам: документы по учету затрат труда, предметов труда, по использованию средств труда, по учету выхода продукции в соответствие с общей схемой учета затрат и выхода продукции животноводства.

В первичном учете в отрасли молочного скотоводства используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи в учете. Можно отметить следующие группы документов: документы по учету затрат труда, предметов труда, по использованию средств труда, по учету выхода продукции в соответствие с общей схемой учета затрат и выхода продукции животноводства.

Формирование себестоимости влияет на эффективное производство продукции животноводства, существуют следующие причины:

- затраты на производство продукции животноводства являются важнейшим элементом определения справедливой и конкурентоспособной цены;
- сумма себестоимости необходима для расчета конечных сальдо калькуляционных счетов;
- себестоимость продукции это основной фактор, влияющий на финансово-хозяйственные результаты деятельности предприятия.

Как уже говорили выше, все записи в управленческом учете о затратах и выходе продукции в отрасли животноводства основываются на данных соответствующих первичных документов по учету затрат труда, предметов

труда, средств труда и выхода продукции. При организации первичного учета затрат в молочном скотоводстве ООО «Цильна» используется большое количество разнообразных унифицированных форм документов от качества составления которых зависит качество всего дальнейшего учета в отрасли.

Для учета затраты труда, выполненных работ и начисления заработной платы на предприятии «Цильна» Дрожжановского района применяется несколько форм первичных документов. Для учета затрат труда, контроля за трудовой дисциплиной и с целью анализа степени использования рабочего времени применяется табельный учет. Табельный учет в молочном скотоводстве предприятия ведется в таблице учета рабочего времени, который в целях получения оперативной информации поручено вести заведующим фермами. В таблице записывается весь личный состав фермы, ежедневно отмечаются выходы на работу, а также неявка и их причины. В конце месяца подводят итоги по каждому работнику. Затем табеля сдаются в бухгалтерию, где служат основанием для занесения в книгу учета расчетов по оплате труда. Главным недостатком табельного учета, на наш взгляд, является не ежедневный учет выходя и неявок на работу, которые отрицательно сказываются на достоверности учета затрат труда, искажении показателей производительности труда.

Заработная плата работникам начисляется по результатам работы, то есть за полученную продукцию. Поэтому другой важной группой документов является документы по оприходованию полученной продукции: «Журнал учета надоя молока (СП-21), и Акт на оприходование приплода животных (СП-39), «Отчет о движении скота и птицы на ферме (Ф № 102). «Ведомость движения молока (ф. № 114)», и т.д. Первичным документом по учету поступлению молока является: «Журнал учета надоя молока». Этот документ ведет учетчик. Здесь записываются фамилии доярок, указывается количество обслуживаемых ими коров, ежедневно проставляются данные о количестве надоенного молока, указывается процент содержания жира.

Ежедневно доярка своей подписью подтверждает правильность сделанных записей. Журнал учета надоя молока заводится на каждые 15 дней, хранится на ферме. Затем он утверждается заведующим фермой и сдается в бухгалтерию. Недостатком введения журнала учета надоя молока на наш взгляд является то, что процент содержания жира молока определяется не ежедневно, не по каждой группе коров. Это приводит к неточному определению количества молока, надоенного каждой дояркой в переводе на базисную жирность. А эта неточность, в свою очередь, приводит к неправильному начислению заработной платы.

Полученный приплод телят приходуется «Актом на оприходование приплода животных» (СП-39). Его составляют в двух экземплярах работники фермы с участием зоотехника, ветеринара, заведующей фермой, здесь указывают, за кем было закреплено расплодившееся животное, кличку животного, его номер, количество и массу родившихся телят, пол. В акты указывают всех животных данного вида, расплодившихся на ферме. Затем акт сдается в бухгалтерию. Важное значение имеет своевременный учет полученного приплода. В изучаемом хозяйстве выявлены нарушения в сроках оприходования приплода. В ходе наблюдения было выявлено, что телят не приходуется в день их рождения, акт составляется зачастую лишь в конце месяца, что может привести к сокрытию приплода, и отрицательно повлиять на точность расчетов по оплате труда.

Основным документом по начислению заработной платы работникам животноводства является «Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства» (Ф 69). Здесь указывается фамилии работников и суммы начисления оплаты труда по видам полученной продукции и выполняемых работ: за молоко, за приплод, за уход, за раздачу кормов в ручную и очистку. Этот документ является основанием для занесения данных в книгу учета расчетов по оплате труда.

Для начисления оплаты труда работникам животноводства, которые заняты на работах с использованием гужевого транспорта, ручного труда используется «Учетный лист труда и выполненных работ» (форма № 66 и форма № 66 а). Документ содержит фамилию, имя, отчество работника, наименование выполняемой работы, объем выполненной работы. Подписывает его бригадир и сдает в бухгалтерию, где с использованием соответствующих расценок производится начисление заработной платы.

«Учетный лист тракториста-машиниста (форма 67 б) используется в хозяйстве для начисления заработной платы работникам занятых на механизированных работах по обслуживанию животных на ферме. В нем содержится данные об объемах выполненных работ, отработанном времени, расходе горюче-смазочных материалов, качестве работы. Документ подписывает бригадир и сдает в бухгалтерию для расчета оплаты труда.

Также, основанием для начисления заработной платы работникам животноводства служат «Наряды на сдельную работу» (форма № 70). В этом документе содержатся такие реквизиты как фамилия, имя, отчество работника, описание выполняемой работы, отработанное время. Подписывается бригадиром и сдается в бухгалтерию хозяйства.

Основным видом расхода предметов труда в животноводстве является расход кормов.

Отпуск кормов со складов или других мест хранения для скармливания животным производится по «Ведомости расхода кормов» (ф. № 94 АПК). Ведомость выписывается в двух экземплярах бухгалтерией. Основанием для выписки ведомости является план кормления животных в соответствии с утвержденным рационом. В ведомости указывается лимит кормов по видам и половозрастным группам животных, для которых они выдаются.

Сводный учет расхода кормов ведут в журнале учета расхода кормов.

Для учета затрат выполненного ремонта, оказанных услуг сторонними организациями используются наряды на сдельную работу, бухгалтерские справки на распределение услуг вспомогательного

производства, акты выполненных работ, счета-фактур организации за оказанные услуги.

Начисление амортизации на полное восстановление основных средств используемых в производстве продукции молочного скотоводства производится в расчете начисления амортизации, по состоянию на начало года, исходя из балансовой стоимости и установленных нормативов отчислений определяют годовую сумму отчислений, а затем путем деления на двенадцать находят месячную сумму амортизации, которую относят ежемесячно на увеличение затрат производства.

Расход прочих материальных ценностей при выращивании КРС (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными картами; актами на списание медикаментов; накладных на отпуск; актами на списание производственного и хозяйственного инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Первичный учет затрат и выхода продукции молочного скотоводства предприятие имеет следующие недостатки: не ведется ведомость начисления амортизации основных средств и отчисления в ремонтной фонд; в первичных документах заполняются не все имеющиеся реквизиты.

Делая заключение по выше указанному о состоянии первичного учета затрат и выхода продукции, выращивания и откорма КРС можно отметить следующие часто встречающиеся недостатки: имеются незаполненные графы; отсутствуют некоторые необходимые подписи; многие первичные документы составляются не своевременно, на некоторых отсутствуют даты их заполнения; не используются некоторые новые формы документов рекомендованные альбом ведомственных специализированных форм первичного учета, которые могли бы во многом упростить учет.

При организации учета затрат и выхода продукции в животноводстве применяется попроцессный способ учета при котором затраты систематизируются по видам работ, группам и видам скота в соответствии с установленной технологией производства. В соответствии с методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [12] в качестве объекта учета затрат в молочном скотоводстве в ООО «Цильна» выделяется основное молочное стадо.

Аналитический учет затрат на предприятии по молочному стаду ведется по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислением на социальные нужды.
2. Ветмедикаменты.
3. Корма.
4. Нефтепродукты
5. Амортизация основных средств.
6. Накладные расходы (общепроизводственные, общехозяйственные).
7. Работы и услуги в т.ч.:
 - Услуги сторонних организаций;
 - Работы автотранспорта;
 - Тракторные работы;
 1. Прочие затраты.
 2. Отопление.
 3. Запасные части.
 4. Ремонтные работы.
 5. Потери от падежа.
 6. Прочие затраты.

Рассмотрим основные статьи затрат по которым ведется учет в молочном скотоводстве предприятия. По статье «Оплата труда с отчислением на социальные нужды» относится оплата труда работников,

непосредственно занятых на обслуживании животных. Здесь же учитываются отчисления на социальные нужды (на социальные страхование, пенсионный фонд, медицинское страхование) по установленным законодательством нормам (единый социальный налог).

В статью «Ветмедикаменты» включается стоимость используемых биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, приобретаемых за счет средств хозяйства, а также расходы, связанные с их использованием.

В статье «Корма» отражают затраты на корма собственного производства и покупные. Количество покупных кормов списывается по себестоимости приобретения, корма собственного производства прошлых лет – по фактической стоимости на начало года, а корма текущего года – по плановой себестоимости, которая в конце года доводится до фактической.

По статье «Нефтепродукты» отражают затраты по использованию горюче-смазочных материалов по цене их приобретения по видам ГСМ (бензин, нигрол, солидол и т.д.).

По статье «Амортизация основных средств» учитывают амортизацию основных средств, используемых в животноводстве.

По статье «Накладные расходы» отражают расходы по организации производства и управлению в животноводстве.

Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов ведется в изучаемом хозяйстве в производственных отчетах по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, которые в последствии распределяются по объектам учета затрат в «Ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов».

В статье «Работы и услуги» отражаются расходы за работы и услуги, выполненные в животноводстве вспомогательными производствами и сторонними организациями.

В статью «Прочие затраты» включаются расходы на подстилки для животных, износ спецодежды работников.

По всем перечисленным выше статьям в течение года затраты учитываются нарастающим итогом, а по окончании года определяется фактическая себестоимость продукции.

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на счете 20.2 «Основные производство» субсчете «Животноводство», по дебету которого отражают производственные затраты, а по кредиту – выход продукции.

В течение года по счету 20 субъекту 2 в ООО «Цильна» составляют следующие бухгалтерские записи:

Дт 20.2 Кт 70 Начислена оплата труда работникам молочного скотоводства;

Дт 20.2 Кт 69 Начислены взносы по социальному страхованию и обеспечению;

Дт 20.2 Кт 10 Израсходовали дезинфицирующие средства в животноводстве;

Дт 20.2 Кт 20.2 Израсходовали молоко на выпойку телятам;

Дт 20.2 Кт 10 Израсходованы корма на нужды животноводства;

Дт 20.2 Кт 10.3 Израсходовали горюче-смазочные материалы на нужды животноводства;

Дт 20.2 Кт 02 Начислена амортизация основных средств в животноводстве;

Дт 20.2 Кт 23 На сумму услуг автотранспорта, машинно-тракторного парка;

Дт 20.2 Кт 76 На сумму услуг оказанных сторонними организациями;

Дт 20.2 Кт 25 Списаны общепроизводственные расходы на затраты животноводства;

Дт 20.2 Кт 26 Списаны общехозяйственные расходы;

Дт 43 Кт 20/2 Оприходовано молоко полученное от молочного стада;

Дт 11 Кт 20/2 Оприходован приплод полученный от молочного стада;
Калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг играет важную роль в управлении сельскохозяйственным производством. Оно производится в целях установления уровня безубыточности цены, контроля затрат в производстве, расчета прибыльности продукции, определения эффективности зоотехнических организационных мероприятий.

Текущий учет затрат в животноводстве завершается в конце года исчислением фактической себестоимости продукции, которая определяется исключительно на основании проверенных данных текущего бухгалтерского учета. Объясняется это, прежде всего, тем, что фактическая себестоимость кормов, являющихся продукцией растениеводства и потребляемых животными исчисляется только в конце года, потому что калькулирование фактической себестоимости животноводческой продукции может производиться лишь после исчисления фактической себестоимости кормов.

Источниками для калькулирования фактической себестоимости животноводческой продукции служат данные по дебету и кредиту аналитических счетов животноводства. Эти данные представлены в машинограмме «Краткая оборотная ведомость» по 20/2.

Исчисление себестоимости – важный и ответственный этап в учетной работе, поэтому ей предшествует подготовительная работа, связанная с уточнением отраженных на счетах данных. Для этого:

1. списывают и включают в состав затрат соответствующую часть расходов на строительство и содержание летних лагерей;
2. списывают калькуляционные разницы по работам и услугам вспомогательных производств;
3. распределяют общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

После выполнения всех подготовительных работ приступают к калькулированию себестоимости продукции молочного стада.

Объектами исчисления себестоимости молочного скотоводства являются молоко и приплод. Получаемый навоз как побочная продукция не калькулируется на предприятии и никак в 2016 г не оценивалась как рекомендуется нормативными актами [12], что является недостатком в организации калькуляционной работы на предприятии и приводит к завышению себестоимости основной продукции.

Из оставшейся суммы затрат 90% должна относиться на молоко и 10% на приплод с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на их общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Калькуляционные разницы списываются на соответствующие счета пропорционально количеству продукции по направлениям ее использования. На сумму превышения фактической себестоимости делается дополнительная запись, а если фактическая себестоимость окажется ниже плановой, то калькуляционная разницы списывается способом «красно-сторно».

При списании калькуляционных разниц в ООО «Цильна» составляются следующие бухгалтерские проводки:

Дт 20/3 Кт 20/2 – списана калькуляционная разница по молоку переработанному в собственном промышленном производстве.

Дт 20/2 Кт 20/2 – списана калькуляционная разница по молоку использованному на высотку телят.

Дт 29 Кт 20/2 – списана калькуляционная разница по молоку использованному в общественном питании.

Дт 11/1 Кт 20/2 – на сумму калькуляционной разницы приходящего на приплод молочного стада.

Дт 90/1 Кт 20/2 – списали калькуляционную разницу по 1 ц молока реализованного на сторону.

После списания калькуляционных разниц аналитический счет по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства закрывается.

Таким образом, наши исследования показали, что исчисление продукции молочного скотоводства на предприятии в 2015г не проводилось в целом в соответствии с требованиями методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях № 792 от 12./06. 2003 г., не применяются рекомендуемые калькуляционные листы исчисления фактической себестоимости продукции, а расчет производится в бланках произвольной формы.

3.2. Формирование управленческой бухгалтерии как системы управления себестоимостью.

На предприятии мы предлагаем ввести систему управления целевой себестоимости «таргет – костинг», которая поможет ООО «Цильна» эффективно управлять себестоимостью продукции. В ходе работы выяснили, что предприятие специализируется на производстве молока, поэтому рассмотрим пример управления себестоимостью молока.

До начала планирования объема производства молока необходимо определить планируемый объем продаж молока. Как уже отмечалось, таргет-костинг прекрасно совмещается с бюджетированием, поэтому можно составить бюджет продаж, а затем - бюджет производства. Подготовка бюджета продаж является отправной точкой во всем процессе составления общего бюджета, так как объем продажи его товарная структура характеризуют уровень деятельности предприятия.

Планирование объема продаж зависит не только от производственных возможностей, но и от возможностей сбыта на рынке. При составлении бюджета продаж необходимо учитывать влияние следующих

факторов: внутривладельческие нужды, деятельность конкурентов, стабильность поставщиков и покупателей, сезонные колебания спроса, ценовая политика, общее состояние экономики, наличие ограничений со стороны государства и др.

Одним из путей увеличения продуктивности скота является увеличение периода производства молока и сокращение сухостойного периода. Исследования показали, в хозяйстве продолжительность периода производства молока составляет 205 дней, тогда как положено 220 дней. В результате этого в цехе производства молока оказалось на 7 коров меньше.

Также необходимо повысить эффективность использования кормов, что позволит повысить продуктивность скота и увеличить производство молока.

При планировании производства проводятся маркетинговые исследования, которые определяют потребности потребителей и рыночную цену продукции. В результате опросов потенциальных покупателей определились их требования к молоку: высокая жирность, низкое содержание холестерина, отсутствие генно-модифицированных организмов, приятный, характерный молоку запах и вкус, консистенция, без посторонних примесей, естественный молочный цвет.

Данные требования зависят от качества кормов, содержания животных, состояния техники, оплаты труда работникам и дисциплины.

На данном этапе многими авторами, исследующими аспекты применения таргет-костинга, рекомендуется проведение функционально-стоимостного анализа (ФСА). Суть функционально-стоимостного анализа сводится к оценке влияния различных потребительских свойств продукта на его целевую себестоимость. Потребительские свойства, ненужные потребителю, для целей достижения целевой себестоимости исключаются из перечня, в результате чего получается экономия. Таким образом, чтобы провести ФСА-анализ, управленческие работники предприятия должны не только знать технологию производства и иметь информацию о стоимостной оценке

выполняемых технологических операций, но также понимать суть затрат, добавляющих или не добавляющих ценность продукту.

Затраты, добавляющие ценность продукту - это статьи, устранение или сокращение которых влечет неизбежное снижение полезности (ценности) продукта для покупателя. Соответственно, затраты, не добавляющие ценность продукту представляют собой статьи, которые будучи устраненными не влекут за собой неизбежного снижения ценности продукта, и которые покупатель не склонен оплачивать. Функционально-стоимостной анализ предназначен для сокращения в первую очередь тех статей, которые не приводят к изменению потребительской ценности продукта, и лишь затем по необходимости требует сокращения затрат, добавляющих ценность продукту - в порядке возрастания потребительских свойств. Естественно, основные потребительские функции сохраняются, так как именно они характеризуют суть продукта. Однако функционально-стоимостной анализ дает возможность для сбора аналитической информации, на основе которой могут быть приняты решения о повышении эффективности выполнения технологических операций, предназначенных для формирования основных потребительских свойств продукта.

Таким образом, применение системы управления целевой себестоимости предусматривает внесение изменений и постепенное совершенствование производственных процессов, обеспечивают рост получаемой прибыли, позволяет объединить бухгалтерский и управленческий учет в единый процесс.

3.3. Совершенствование метода

калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства

Эффективность работы любой организации во многом зависит от того, насколько грамотно поставлен бухгалтерский учет в организации и как быстро управленческий персонал имеет возможность получать необходимую информацию о финансовом состоянии для принятия соответствующих решений. Учет в ООО «Цильна» ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета; частично учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.1». Возможности данной программы в дальнейшем не могут удовлетворять потребностям предприятия, которое включает в себя большое число подразделений. Поэтому в целях совершенствования бухгалтерского учета мы предлагаем использовать более совершенную бухгалтерскую программу – «1С Бухгалтерия 8.3».

Рассмотрим возможности предлагаемой программы.

«1С: Бухгалтерия» — универсальная программа массового назначения для автоматизации бухгалтерского и налогового учёта, а также для подготовки форм обязательной (регламентированной) отчетности. В основе программы лежит технологическая платформа системы «1С: Предприятие 8.3», возможности которой позволяют создавать и модифицировать самые разнообразные бизнес-приложения. В комплект поставки программного продукта входит конфигурация «Бухгалтерия предприятия» Это готовое решение для ведения учёта в хозрасчётных организациях по любым видам деятельности, например производству, оптовой и розничной торговле, оказанию услуг.

Бухгалтерский и налоговый учёт реализованы согласно действующему законодательству Российской Федерации. В состав конфигурации включён План счетов бухгалтерского учёта, настроенный в соответствии с приказом Минфина России «Об утверждении Плана счетов

бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н.

Состав счетов, организация аналитического, валютного, количественного учёта на счетах позволяет учесть требования законодательства. Пользователь может также самостоятельно управлять методикой учёта в рамках настройки учётной политики, создавать новые субсчета и разрезы аналитического учёта. Для этого не требуется специальных знаний и навыков конфигурирования.

«1С: Бухгалтерия 8.3» обеспечивает решение всех задач, стоящих перед бухгалтерской службой предприятия, если эта служба полностью отвечает за учёт на предприятии, включая, например, выписку первичных документов, учёт продаж и т. д. Данное прикладное решение также можно использовать только для ведения бухгалтерского и налогового учёта, а задачи автоматизации прочих служб, например, отдела продаж, решать специализированными конфигурациями или другими системами. Так, в «1С: Бухгалтерию 8.3» заложена возможность совместного использования с прикладными решениями «Управление торговлей» и «Зарплата и управление персоналом», «Управление производственным предприятием» системы «1С: Предприятие 8.3».

С помощью «1С: Бухгалтерии 8.3» можно вести бухгалтерский и налоговый учёт хозяйственной деятельности нескольких организаций, причём по каждой организации — в отдельной информационной базе. В то же время «1С: Бухгалтерия 8.3» предоставляет возможность ведения бухгалтерского и налогового учёта нескольких организаций в общей информационной базе. Это будет удобно, если хозяйственная деятельность организаций тесно связана между собой: в таком случае в текущей работе можно использовать общие списки товаров, контрагентов (деловых партнёров), работников, собственных складов и т. д., а обязательную отчётность формировать отдельно.

Благодаря функциям ведения учёта деятельности нескольких организаций в единой информационной базе конфигурация может использоваться и в небольших организациях, и в холдингах со сложной организационной структурой.

Основным способом отражения хозяйственных операций в учёте является ввод документов конфигурации, соответствующих первичным бухгалтерским документам. Обеспечивается ввод, хранение и печать платёжных поручений и других банковских документов, счетов на оплату, накладных и счетов-фактур, кассовых документов, авансовых отчётов, доверенностей и других документов.

Кроме того, допускается непосредственный ввод отдельных проводок. Для группового ввода проводок можно использовать типовые операции — простой инструмент автоматизации, легко и быстро настраиваемый пользователем. В версии 8.3 возможности настройки типовых операций значительно расширены.

Конфигурация «Управление производственным предприятием» разработана на базе новой технологической платформы «1С: Предприятие 8.3». Выпуск комплексного решения такого уровня – событие значимое и для фирмы, и для ее партнеров, и для пользователей.

Конфигурация «Управление производственным предприятием» является комплексным решением, охватывающим основные контуры управления и учета на производственном предприятия. Она позволяет организовать единую информационную систему для управления различными аспектами деятельности компании – производством, основными средствами и ремонтами, финансами, складом (запасами), продажами, закупками, отношениями с клиентами, персоналом, включая расчет заработной платы.

Учет финансово-хозяйственной деятельности предприятия ведется по российским законодательным актам и бухгалтерского и налогового учета, в конфигурацию заложен учет по МСФО, формирование к

консолидированной отчетности, что очень важно в перспективе для ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ.

Таким образом, руководство ООО «Цильна» и управленцы, отвечающие за развитие бизнеса, получают широкие возможности для анализа, планирования и гибкого управления ресурсами предприятия для повышения ее конкурентоспособности.

Работники учетных служб ООО «Цильна» получают средства для автоматизированного ведения учета в полном соответствии с требованиями законодательства и корпоративными стандартами предприятия

Конфигурация «Управление производственным предприятием» предназначена для автоматизации управления и учета в ряде подразделений и служб производственных предприятий. В их число входят: планово-экономический отдел; производственные цеха; бухгалтерия; отдел сбыта; информационно-аналитический отдел; склады материалов и т.д.

Управленческий учет ведется по данным, зафиксированным в документах, но при этом не зависит от способов и самого факта ведения регламентированного учета. Факт совершения операций вводится один раз и получает в дальнейшем отражение в управленческом и регламентированном учете.

Рассмотрим составляющие конфигурацию функциональные подсистемы. Основной в рассматриваемой конфигурации является система «Управление производством».

Одними из наиболее результативных способов снижения издержек в производстве являются построение и оптимизация плана производства продукции растениеводства и животноводства. Это позволяет предприятию снизить уровень простоя оборудования с/х техники, сократить сроки выполнения работ, избежать срывов плана продаж из-за перегрузки производственных ресурсов, оптимизировать движение

материалов и складские остатки, сделать процесс производства прозрачным и управляемым.

Система управления производством предназначена для планирования производственных процессов и материальных потоков на производстве, отражения процессов производственной деятельности предприятия и построения нормативной системы управления производством. При планировании производства возникает необходимость учета многих параметров и отслеживания выполнения плана на различных этапах в нескольких разрезах одновременно. Использование подсистемы позволит вести планирование и план-фактный анализ по многим аналитическим разрезам.

Подсистема укрупненного планирования производством предназначена для планирования производства в средне- и долгосрочном периоде в разрезе номенклатурных групп и отдельных элементов номенклатуры, а также для проведения план-фактного анализа исполнения планов производства. Она обеспечивает формирование укрупненного плана производства и планирование потребности в ресурсах.

Подсистема краткосрочного планирования производством предназначена и для планирования производства в краткосрочном периоде в разрезе отдельных видов продукции. Также с ее помощью производственный отдел может проводить план-фактный анализ исполнения планов производства.

Одним из важнейших факторов в конкурентной борьбе является снижение себестоимости продукции, управление затратами. Предприятие, имеющее эффективную систему учета затрат, отражающую реальную производственную себестоимость, способно в несколько раз эффективнее управлять затратами. Издержками производства на различных переделах, снижая тем самым себестоимость продукции и увеличивая прибыль предприятия.

Для анализа учетных данных, отражаемых на счетах учета в системе, предусмотрено большое количество отчетов. Вызов отчетов осуществляется через пункт «Отчеты» Главного меню.

Выполнив все операции, сформируем следующие отчеты:

1. Справка – расчет «Калькуляция себестоимости продукции»;
2. Справка – расчет «Себестоимость выпущенной продукции и оказанных услуг производственного характера, по которым предусмотрены плановые цены»;
3. Справка – расчет «Распределение общепроизводственных расходов на расходы производства»;
4. Справка – расчет «Распределение общехозяйственных расходов на расходы производства»;
5. Отчет по проводкам;
6. Обороты счета;
7. Оборотно – сальдовая ведомость по счету;
8. Карточка счета;
9. Анализ счета.

Справка – расчет «Калькуляция себестоимости продукции» показывает фактическую себестоимость единицы и всего выпуска, а также приводится перечень статей затрат.

В справке – расчете «Себестоимость выпущенной продукции и оказанных услуг производственного характера, по которым предусмотрены плановые цены» видим плановую себестоимость и фактическую, а также отклонения между ними.

Справка – расчет «Распределение общепроизводственных расходов на расходы производства» распределяет затраты, учитываемые на 25 счете, на счет 20 (молоко) пропорционально материальным затратам.

Справка – расчет «Распределение общехозяйственных расходов на расходы производства» распределяет затраты, учитываемые на 26, счете, на счет 20 (молоко) пропорционально материальным затратам.

Отчет по проводкам дает нам представление обо всех проведенных операциях. Здесь указывается дата, № документа, его содержание, а также корреспонденция счетов с указанием суммы и количества.

Обороты счета 20 можно сформировать по 3 субконто: статьи затрат, виды номенклатуры, подразделения. Здесь указывается начальный и конечный дебетовый или кредитовый остаток, также даны в столбик счета, с которыми корреспондируется счет 20, а построчно указаны статьи.

Оборотно – сальдовую ведомость по счету 20.02 также можно сформировать по 3 аналогичным субконто, но, в отличие от журнала – ордера, здесь не указаны счета, с которыми корреспондируется счет 20. Показывается лишь сальдо на начало и на конец периода, дебетовое или кредитовое, а также дебетовый и кредитовый оборот. Отметим, что данные значения приводятся по каждой статье.

На основании карточки счета 20.02 можно сказать, какой документ, когда составлялся, при этом какие счета корреспондируются. Также детально приводится содержание операции.

Анализ счета 20.02 показывает, какие суммы попадают с кредитов счетов в дебет счета 20 и какие суммы попадают с дебетов счетов в кредит счета 20.

В карточке счета 43 видим, сколько поступило готовой продукции и сколько выбыло, указывается остаток, а также показывается корректировка выпуска продукции и стоимости списания

Таким образом, возможности конфигурации «Управление производственным предприятием» на базе новой технологической платформы «1С Предприятие 8.3.» являются полностью адаптированными к бюджетной модели управления затратами в системе управленческого учета.

Образование в стране товарного и финансового рынка начавшиеся в результате аграрной реформы, развитие рыночных отношений, существенно изменило параметры спроса и предложения на производимую продукцию, работы и услуги. Это вызывает необходимость изменить принципы

действия отечественных сельскохозяйственных организаций с целью улучшения управления, повышения эффективности производства и конкурентоспособности производимой продукции, производительности труда, снижения затрат и улучшения финансово-экономических результатов деятельности.

В целях решения этих задач одним из инструментов эффективного управления затратами и финансами предприятий выступает бюджетирование, которое в общем виде является комплексным процессом, включающим планирование, учет и контроль финансовых потоков и результатов, и целью которого является формирование бюджетов сельскохозяйственного предприятия.

Поэтому основным направлением совершенствования существующей системы планирования и учета затрат в ООО «Цильна» является внедрение системы бюджетирования.

Ее внедрение позволит руководству предприятия планировать финансово-хозяйственную деятельность с расчетом на достижение определенного финансового результата, т. е. четко определить цели и установить поддающиеся измерению контрольные показатели деятельности. Кроме того, появится возможность направить деятельность всех подразделений на достижение целевого финансового результата, выделив сферы ответственности и распределив функции финансового управления между руководителями подразделений. Улучшатся информационный обмен и взаимодействие структурных подразделений между собой.

Бюджетирование поможет оптимизировать финансовые потоки, заранее определив критические периоды в деятельности предприятия и необходимость внешнего финансирования. С помощью бюджетирования можно обнаруживать "узкие" места в управлении и вовремя принимать необходимые управленческие решения.

Для успешной постановки бюджетирования руководству ООО «Цильна» необходимо учитывать ряд моментов.

Во-первых, следует помнить, что бюджетирование является частью системы управленческого учета. При составлении бюджетов для получения прогнозных данных используется управленческая информация. Данные для проведения анализа отклонений "план - факт" поступают из системы управленческого учета. Бюджетирование тесно связано с финансовой структурой, которая строится на основе принципов децентрализации управления, которые являются основой и для системы управленческого учета. Наконец, бюджетирование тесно связано с системой управления затратами, которая также является частью системы управленческого учета. Оно помогает установить лимиты затрат ресурсов и нормативы рентабельности по отдельным видам товаров и услуг, проектам, направлениям бизнеса и структурным подразделениям предприятия.

Во-вторых, для внедрения системы бюджетирования необходимо осуществить определенные предварительные действия, а именно провести бизнес-диагностику предприятия. Обычно в процессе бизнес-диагностики проводится оценка текущего состояния структуры и системы управления компанией и анализ эффективности существующей системы финансового планирования и контроля с точки зрения полноты, достоверности и оперативности предоставления информации.

Основываясь на опыте постановки бюджетирования, мы предлагаем разбить проект на следующие этапы:

1. Проведение управленческой и финансовой диагностики компании.
2. Разработка концепции системы бюджетирования.
3. Разработка системы бюджетирования на предприятии. Основные типовые этапы и результаты работ по этому пункту представлены в приложении.
4. Автоматизация процесса бюджетирования и обучение. На практике реализовать эффективную систему управления затратами невозможно без внедрения современной информационной системы. Механизм учета затрат,

реализован в программе «1С: Предприятие 8.3. Управление производственным предприятием»

Основные особенности подсистемы управления затратами, реализованной в данном программном продукте:

- возможность использования многоуровневой аналитики учета затрат;

- возможность производить расчет себестоимости отдельно в рамках управленческого, бухгалтерского и налогового видов учета, а также МСФО по методу «полной себестоимости» или «директ-костинга»;

- отдельный расчет себестоимости для основного и вспомогательного производства;

- возможность использования как экономических, так и произвольных (задаваемых пользователем) методов распределения затрат;

- неоперативный метод расчета себестоимости (расчет производится только после ввода всех первичных документов и проведения всех необходимых регламентных работ);

- простая и прозрачная интеграция подсистемы учета затрат с подсистемой бюджетного управления;

Основными элементами механизма учета затрат являются два набора регистров: «Затраты» (для учета общепроизводственных, общехозяйственных, коммерческих и прочих косвенных затрат) и «Незавершенное производство» (для учета прямых затрат и остатков НЗП). Затраты в оба типа регистров отражаются одними и теми же типовыми документами («Поступление товаров и услуг» или «Авансовый отчет»), а также регламентными документами, например, «Амортизация ОС».

При закрытии отчетного периода прямые затраты, накопленные в регистре незавершенного производства, распределяются на выпуск продукции. При этом точность направления списания определяют

специальные указатели (регистры «Затраты на выпуск»), заполнение которых производится, как правило, непосредственно при выпуске продукции.

Косвенные затраты распределяются в незавершенное производство, а затем на выпуск продукции в соответствии с предварительно заданными пользователем «способами распределения затрат» («Способы» указываются для каждой статьи затрат или «пары» «Статья затрат – Подразделение»).

Составление мастер-бюджета любого предприятия предусматривает собой составление взаимосвязанных между собой трех основных бюджетов компании (бюджет доходов и расходов (БДР), бюджет движения денежных средств (БДДС), расчетный баланс (РБ) плюс набор операционных (вспомогательных) бюджетов.

Составление операционного бюджета начинают с формирования бюджета продаж, который определяется не столько производственными возможностями сельскохозяйственной организации, сколько возможностями сбыта на рынке. В бюджете продаж указывается прогноз сбыта по видам продукции в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основной для всех остальных бюджетов, поскольку расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации. При этом учитывается влияние таких факторов, как деятельность конкурентов, стабильность поставщиков и покупателей, политика ценообразования. При планировании объема продаж могут использоваться различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов, экспертные оценки отдела сбыта.

На основе бюджета продаж, разрабатывается производственный бюджет, исходя из которого составляется бюджет в потребности в материалах, бюджет прямых затрат на оплату труда и бюджет накладных расходов. Бюджет в потребности в материалах составляют в натуральном и стоимостном выражении. Затраты на оплату труда также рассчитываются по центрам затрат, а затем сводят в единую форму.

Бюджет себестоимости продукции включает в себя затраты на материалы, зарплату, организацию и подготовку участков и цехов. Структура бюджета производственной себестоимости зависит от метода управленческого учета себестоимости, применяемого на предприятии, то есть от того, включаются ли постоянные затраты в себестоимость продукции. В любом случае необходимо сохранить разделение на постоянные и переменные затраты, причем переменные затраты следует указать отдельно для каждого вида продукции. Бюджет доходов и расходов представляет собой прогноз отчета о прибылях и убытках, он аккумулирует в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах, следовательно позволяет проанализировать, какую прибыль получит предприятие в планируемом периоде.

С целью повышения действенности системы бюджетирования на сельскохозяйственном предприятии частные бюджеты необходимо разрабатывать по центрам ответственности. Это позволит оценивать ситуацию не только на уровне предприятия в целом, но и даст возможность понять, чем она вызвана.

На наш взгляд бюджетирование – это концепция управления затратами и финансами предприятия, в рамках которого существует нормативный учет затрат. Поэтому при бюджетировании необходимо пользоваться основными принципами и методами нормативного учета, который мы предлагаем к внедрению в ООО «Цильна».

Организация нормативного учета в основном реализуется в двух вариантах:

1. Способом учета фактических затрат и последующим определением отклонений от установленных норм;
2. Нормативным способом (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного

контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

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

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

Основным принципом нормативного метода учета затрат на производство является предварительное исчисление себестоимости продукции на основании действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат и выявление отклонений от текущих норм в процессе изготовления этой продукции. При нормативном методе учета затрат на производство рекомендовано несколько способов выявления отклонений от норм по расходу сырья и материалов: документирование; учет раскрыя по партиям; предварительные расчеты по фактической рецептуре; последующие расчеты с использованием данных инвентаризации.

Внедрение нормативного метода учета затрат в ООО «Цильна» и составление в связи с этим нормативной калькуляции на отдельные работы, значительно повышает требования к контролю за качеством и сроками осуществления этих работ. При составлении нормативных калькуляций приходится предварительно решать вопросы, от которых зависит эффективность нормативного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в процессе управления

предприятием. Важным при этом является вопрос о степени детализации включаемых калькуляционных статей, о чем уже было сказано выше.

Нормативные калькуляции составляют на базе действующих(текущих) на начала месяца норм расхода материалов, трудовых и других затрат.

На основании нормативных калькуляций выписываются расходные документы на отпуск материалов в производство, оплату труда и другие. Отклонениями от действующих норм являются отступления фактических затрат на производство от действующих норм. Все отклонения фактических затрат на производство от нормативных оформляются специальными сигнальными документами, имеющими определенный отличительный знак и выписываемыми на все прямые дополнительные расходы.

Бухгалтерия учитывают все расходы по сигнальным документам как отклонения от норм. В текущем учете отклонения группируются по цехам, объектам калькуляции, статьям затрат, причинам, виновникам и другие.

Непланируемые потери от брака также рассматривается как перерасход.

Все отклонения от норм, как правило, включают в фактическую себестоимость продукции определяется сложением суммы затрат по текущим нормам и величины отклонений от норм с величиной изменений норм.

Целевое назначение нормативного метода учета-выявление и систематизация отклонений от норм и нормативов. Они могут возникнуть по большинству видов затрат материальных и топливно-энергетических ресурсов, операций по их обработке и использованию практически во всех цехах, отделах и службах предприятия. Возможных причин и виновников отклонений очень много, их перечень зависит от технологических особенностей производства продукции, потребляемых материалов.

Метод первичного документирования отклонений отличается простотой и универсальностью. Он позволяет выявить абсолютную величину отклонений по количеству расхода до начала или в момент совершения хозяйственных операций. В большинстве случаев он требует

предварительного разрешения допуска отклонений у вышестоящего уровня управления и тем самым обеспечивает усиление контроля за использованием ресурсов. Преимущества этого метода и в более строгой определенности, адресности отклонений, в повышенном чувстве ответственности при документальном оформлении отступлений от норматива.

Метод сигнального документирования применяют при всех случаях вынужденной замены кормов в животноводстве, и семена в растениеводстве.

Достоинство метода сигнального документирования в простоте, универсальности, возможности применения в любых производствах. Недостаток сигнального документирования заключается в том, что выявляется не сверхнормативный расход материала, а их сверхлимитный отпуск в производство, Поэтому данный метод учета не может характеризовать использование сырья и материалов на рабочих местах.

Контроль за производственными расходами на оплату труда ведется на основе информации об отклонениях. Для выявления отклонений используют те же методы, что и в учете затрат сырья и материалов: метод сигнального документирования, инвентарный метод.

Метод документирования будет являться наиболее распространенным при нормативным учете заработной платы в производстве. С его помощью можно определить основные виды отклонений, а также причины их возникновения и виновных. Этот метод не позволяет выявлять положительные отклонения, а именно экономию в затратах труда и заработной платы, так как оплата производится по количеству выработанной продукции и расценкам, рассчитанным исходя из норм выработки. Экономия может возникнуть лишь в результате изменения квалификационного состава работающих по сравнению с нормативом. Доплаты за сверхурочные часы ,по прогрессивной сдельной оплате, доплаты вследствие разницы между разрядами работы и рабочего сигнальными документами не оформляется. Все остальные виды отклонений могут быть оформлены документально. Доплаты к действующим нормам и расценкам указываются в листках на

доплату, которые выписываются отдельному рабочему или бригаде на каждый вид доплат.

В действующей в настоящее время в нашей стране практике бухгалтерского учета в составе расходов на обслуживание производства и управление рекомендовано учитывать статьи: цеховые и общехозяйственные расходы.

В отличие от основных затрат, связанных с производством конкретных видов продукции и зависящих от ее объема, расходы на обслуживание производства и управление принадлежат всей массе продукции и зависят главным образом от длительности учетного периода.

Во всех случаях учет расходов на обслуживание производства и управление должен обеспечить определение их фактической величины и выявление в текущем порядке отклонений от утвержденных смет. Учет ведется по единым установленным номенклатурам статей. Ранее их состав строго регламентировался вышестоящей организацией. Сейчас предприятия имеют право самостоятельно определять номенклатуру слагаемых затрат на управление.

Расходы на содержание МТП и общепроизводственные расходы учитывают и обобщают по каждому цеху в отдельности, общехозяйственные расходы - по предприятию в целом. Информация из первичных документов, расчетов амортизации обобщаются вручную или с помощью ПЭВМ и других технических средств сначала в накопительных, затем в группировочных ведомостях или в соответствующих машинограммах.

Общехозяйственные расходы включают затраты на управление ООО «Цильна». Это заработная плата администрации и работников отделов управления с отчислениями на социальное и медицинское страхование, затраты на командировки и подъемные при перемещении сотрудников, арендная плата, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения, сборы и отчисления, включаемые в себестоимость, оплата консультаций, аудиторских, информационных услуг и аналогичные им расходы.

Рациональность методов нормативного учета себестоимости состоит не только в том, что они позволяют с большей степенью точности определить фактическую сумму затрат на производство подразделяются на рациональные, оправданные, необходимые и отклонения, на которых базировался расчет нормативов.

В бухгалтерии предприятия нужно иметь детально разработанный план счетов и субсчетов объектов учета производственной деятельности, четко распределить обязанности между сотрудниками производственного отдела с учетом их взаимозаменяемости во время отпусков и болезней. Должны быть разработаны скоординированные во времени графики поступления первичных документов, составления и обработки важнейших учетных регистров, проведения инвентаризации незавершенного производства, составления внутренней и внешней отчетности.

Выводы и предложения

Развитие рыночных отношений в Российской Федерации требует все большего развития и совершенствования управленческого учёта в организациях торговли.

Управленческий учет - это полноценный вид учета со своими задачами и механизмами сбора и обработки информации, специфической детализацией и периодичностью представления данных.

Для целей управленческого учета аккумулируется и обрабатывается информация о самых разных сторонах деятельности: от натуральных производственных показателей до мнений сотрудников о самой компании, включая прогнозирование и моделирование будущего состояния компании, определение необходимых показателей, позволяющих отслеживать, насколько ближе компания к поставленным целям.

Сегодня управленческий учет уже не ограничивается только анализом и управлением затратами. Важнейшей частью управленческого учета является планирование и бюджетирование, то есть процедуры распределения средств и ресурсов организации для достижения поставленных целей. При этом понятие "бюджетирование" включает не только процедуру формирования бюджетов, но и контроль за их исполнением, а также анализ отклонений

И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляются контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине "управленческий", а в нашей стране - на термине "учет". Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования

и более точного принятия решений, а на российских - для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет).

В ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: молоко – 44,76 %, сахарная свекла – 34,62 %. Исходя из расчетов товарной продукции, за пять лет можно определить, что ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет специализацию скотоводческого молочного направления с развитым свекловодством.

ООО «Цильна» является прибыльным хозяйством. В 2015 году по сравнению с 2014 годом уровень рентабельности увеличилась на 8 пунктов, а к отчетному 2016 году увеличилось еще на 2,2 пункта.

По сравнению со средними данными по РТ уровень рентабельности в хозяйстве выше на 22,6 пункта. Из всего вышесказанного мы можем сказать, что изучаемое хозяйство имеет довольно высокие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

За рассматриваемый период ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ платежеспособно. Значение показателя увеличилось на конец года на 25 962 тыс.руб. Значения перспективной ликвидности, которые являются прогнозом платежеспособности на основании будущих поступлений и платежей, свидетельствуют о положительном прогнозе платежеспособности, значение показателя к концу года увеличилось на 13 102 тыс. руб.

Несмотря на высокий уровень специализации хозяйства, её нужно углублять и развивать для полного использования особенностей природных условия, имеющихся трудовых ресурсов и производственных фондов.

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не является абсолютно ликвидным, так как в 2015-2016 годах не выполняется первое условие, то есть наблюдается

нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района.

Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 75 %.

Стабильности финансового состояния организации характеристику дает разные показатели, при различных методах учета ликвидности средств и отвечают интересам разнообразных внешних пользователей аналитической информации. Банк, дающий кредит данной организации, большое внимание уделяет коэффициенту «критической» оценки. Держатели и покупатели акций предприятия оценивают финансовую устойчивость по коэффициенту текущей ликвидности.

Основные цели внедрения управленческого учета заключаются в обеспечении руководителей простой, полной, достоверной и оперативной информацией и устранении недостатков в постановке и организации бухгалтерского, налогового и финансового учета. Для выполнения указанных целей предприятие должно решить следующие задачи:

- 1) создание управленческой структуры;
- 2) осуществление интеграции систем управленческого и бухгалтерского учета;
- 3) организация оперативного документооборота для подготовки управленческой информации;
- 4) обеспечение конфиденциальности управленческой информации;
- 5) создание системы отчетности, удобной для принятия решений;
- 6) использование управленческого планирования и прогнозирования;
- 7) организация оперативного контроля за исполнением принятых администрацией решений по устранению нарушений в производственном или финансовом процессе.

Управленческий учет – область знаний, необходимый каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за выполнение целей, поставленных ему администрацией или учредителями

предприятия. Результаты деятельности менеджера зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности и принятий решений.

Основываясь на опыте постановки бюджетирования, мы предлагаем разбить проект на следующие этапы:

1. Проведение управленческой и финансовой диагностики предприятия.

2. Разработка концепции системы бюджетирования.

3. Разработка системы бюджетирования на предприятии.

Основные типовые этапы и результаты работ по этому пункту представлены в приложении.

4. Автоматизация процесса бюджетирования и обучение. На практике реализовать эффективную систему управления затратами невозможно без внедрения современной информационной системы. Механизм учета затрат, реализован в программе «1С: Предприятие 8.3. Управление производственным предприятием»

Основные особенности подсистемы управления затратами, реализованной в данном программном продукте:

– возможность использования многоуровневой аналитики учета затрат;

– возможность производить расчет себестоимости отдельно в рамках управленческого, бухгалтерского и налогового видов учета, а также МСФО по методу «полной себестоимости» или «директ-костинга»;

– отдельный расчет себестоимости для основного и вспомогательного производства;

– возможность использования как экономических, так и произвольных (задаваемых пользователем) методов распределения затрат;

– неоперативный метод расчета себестоимости (расчет производится только после ввода всех первичных документов и проведения всех необходимых регламентных работ);

– простая и прозрачная интеграция подсистемы учета затрат с подсистемой бюджетного управления.

В бухгалтерии предприятия нужно иметь детально разработанный план счетов и субсчетов объектов учета производственной деятельности, четко распределить обязанности между сотрудниками производственного отдела с учетом их взаимозаменяемости во время отпусков и болезней. Должны быть разработаны скоординированные во времени графики поступления первичных документов, составления и обработки важнейших учетных регистров, проведения инвентаризации незавершенного производства, составления внутренней и внешней отчетности.

Список использованной литературы

1. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете». Принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года. Одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года (ред.23.05.2016).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 №43н (ред. от 08.11.2010).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 №33н (ред. от 06.04.2015).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций и методические рекомендации по его применению. Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 №654 (с изменениями).

6. Приказ Минфина России от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015).

7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 №792.

8. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях (Методические рекомендации по учету затрат в

животноводстве). Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 02.02.2004 №73.

9. Алайкина Л.Н., Андреев К.Л., Андреев В.И., Уколова Н.В., Новикова Н.А., Малинина О.В., Радченко Е.В., Дедюрин А.В., Котар О.К. Система управления производственными затратами и расчетами с контрагентами сельскохозяйственного предприятия, Саратов, 2012.

10. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет/ Васильева Л.С. – М.: Эксмо, 2011. – 368с.

11. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет/ Вахрушина М.А.. – М.: Омега – Л, 2014. – 576с.

12. Волкова Т.С. Стратегический управленческий учет в молочной промышленности/ Волкова Т.С.- Аграрная наука в XXI веке: проблемы и перспективы Сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции. ФГБОУ ВО Саратовский государственный аграрный университет; Под редакцией И.Л. Воротникова. 2016. С. 106-108.

13. Волкова Т.С., Ахметова Л.Р. Классификация затрат на производство продукции/ Волкова Т.С., Ахметова Л.Р., - В сборнике: Молодежь в науке и бизнесе международный сборник научных статей. Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, ФГБОУ ВПО Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова. 2014. С. 21-23.

14. Волкова Т.С., Кагирова А.Г. Сущность затрат, издержек, расходов и себестоимости продукции. Управление издержками предприятия

15. Волкова Т.С., Кагирова А.Г. - В сборнике: Молодежь в науке и бизнесе международный сборник научных статей. Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, ФГБОУ ВПО Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова. 2014. С. 28-31.

16. Волкова О.Н. Управленческий учет / Волкова О.Н. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2012. – 472с.

17. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК / А.В. Глущенко.- М.: Магистр, 2013. – 189 с.
18. Горелик О.М. Управленческий учет и анализ / О.М. Горелик.- М.:КНОРУС, 2014. – 256 с.
19. Горохов А.В. Пример реализации системы управления затратами на предприятии/ А.В. Горохов // Управленческий учет и финансы.- 2014.- № 3.
20. Гварлиани Т.Е., Быков Е.А., Мостовая Е.В., Черемшанов С.В. Управленческий учет по видам деятельности: Лекции и практикум в таблицах и схемах / под ред. проф. Гварлиани Т.Е.- М.: Финансы и статистика, 2014.- 304 с.: ил.
21. Джай К. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ. – Спб .: Пергамент, 2011. – 270 с.
22. Жукова Т.Т. 1С с чего начать / Т.Т. Жукова // Бухгалтер и компьютер.- 2012.- № 5. –с.45-47.
23. Жюкене Ю.Ю. Строго по плану / Жюкене // Бухгалтер и компьютер.- 2011.- № 8. – с.16-21.
24. Иванова Н.В. Бухгалтерский учет/ Н.В. Иванова. – М.: Издательский центр «Академия», 2012 . – 304 с.
25. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристь, 2012. – 618с.
26. Клычова Г.С., Садриева Э.Р., Закирова А.Р. Управленческий (производственный) учет в сельском хозяйстве: Уч. пособие./Г.С. Клычова Э.Р.Садриева А.Р. Закирова - Казань: издательство Казанского университета, 2013, -288 с.
27. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебник / Н.П.Кондраков. - М.:ИНФРА-М, 2013.-592 с.
- 28.Макунина И.В. Возможности программного продукта «1С: Бухгалтерия 8.0»/ И.В. Макунина// Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2012. - №2. – с. 68-70.
- 29.Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учёт: учебник/ Н.К. Муравицкая,

Г.И. Лукьяненко.- 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011.-576 с.

30. Николаева С.А. Учётная политика организации на 2011 год: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. Изд. 7-е, перераб. и доп./ С.А.Николаева.- М.: «Аналитика-Пресс», 2010.-368 с.

31. Новоселова С.А. Теоретические основы внедрения и ведения управленческого учета в организациях России / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко, В. В. Башкатов. В сборнике: Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение Материалы III международной научной конференции аспирантов, магистрантов и преподавателей - 2015. С. 69-74.

32. Новоселова С.А., Земцова Н.А. Управленческий учет в организациях России: Теоретические аспекты / Новоселова С.А., Земцова Н.А. - Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1-1. С. 727.

33. Новосёлов К.В. Оять 25: налог на прибыль – 2010 (часть 1) / К.В.Новосёлов, Э.Ю.Осупова // Налоговые известия Республики Татарстан.- 2012.- № 17.- с.19-25.

34. Новосёлов К.В. Оять 25: налог на прибыль – 2009 (часть 2) / К.В.Новосёлов, Э.Ю.Осупова // Налоговые известия Республики Татарстан.- 2011.- № 18.- с.20-23.

35. Патров В.В. и др. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Патров В.В., Бочкарева И.И., Левина Г.Г. – М.: «ИПБР - БИНФА», 2012. – 316с .

36. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет / М.З. Пизенгольц. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 400с.

37. Рябков А.В. Маркетинг в учете / А.В. Рябков // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2013. - № 2. – с.23-25.

38. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко // Управленческий

учет и анализ. – 2012. – № 7. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/cfs/target-costing.shtml>, свободный;

39. Сигидов Ю.И. Классификация затрат для целей управленческого учета / Ю.И. Сигидов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. - № 6. – с.17-20.

40. Славников Д.В. А.А. Targetcosting как метод целевого стратегического управления затратами / Д.В. Славников // Менеджмент в России и зарубежом. – 2011. - № 6. – с.28-31.

41. Смирнова Н. Система управления целевой себестоимостью [Электронный ресурс] / Н. Смирнова // Консультант. – 2012. – № 7. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/page/2879>, свободный;

42. Соловьев А.А. Системы и технологии / А.А. Соловьев // Бухгалтер и компьютер. – 2013. - № 9. – с.19-21.

43. Управление с помощью системы таргет-костинг реальность [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.jur-portal.ru/work.plact=hardbook_read&subact=1018705&id=524184, свободный;

44. Управленческий учет по видам деятельности: Лекция и практикум в таблицах и схемах / Т.Е. Гварлина [и др.]; под ред. проф. Т.Е. Гварлина. – М.: Финансы и статистика, 2013, - 304с.

45. Фасхутдинова М.С. Управленческий учет и контроль затрат в основных отраслях животноводства [Текст] / М.С. Фасхутдинова // Вестник Казан. ГАУ. – 2013. – № 4(30). – С. 38-43.

46. Фасхутдинова М.С. Информационные модели управленческого учета в молочном скотоводстве [Текст] / М.С. Фасхутдинова // Вестник Казанского ГАУ. – 2014. – № 2(32). – С.38-40.

47. Фасхутдинова М.С. Управленческий учет целевых затрат [Текст] / М.С. Фасхутдинова // Вестник Казанского ГАУ. – 2014. – № 2(32). – С.41-43.

48. Фасхутдинова М.С. Стратегический управленческий учет рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях / М.С. Фасхутдинова // Инновационное развитие экономики. – № 5. – 2011. – С. 74-79.

49. Фролова М.В.. Внедрение системы бюджетирования в многопрофильных холдингах/ Фролова М.В.// Управленческий учет и финансы.-2011.- № 2. с.15-20.

50.Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Хорнгрен Ч.Т. - М.: Финансы и статистика, 2013 – 235 с

51.Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. /Чернов В.А - М.: Финансы и статистика, 2014– 256 с.

52.Шеремет А. Д. Управленческий учет/ Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И.-М.:Инфра-М,2012-429 с.

53.Юркова М.С., Шибайкин В.А., Садовникова Е.В., Новикова Н.А. Направления успешного привлечения инвестиций в АПК / Юркова М.С., Шибайкин В.А., Садовникова Е.В., Новикова Н.А. В сборнике: Аграрная наука в XXI веке: проблемы и перспективы Сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции. ФГБОУ ВО Саратовский государственный аграрный университет; Под редакцией И.Л. Воротникова. 2016. С. 527-530.

54.Юркова М.С., Шибайкин В.А., Новикова Н.А., Садовникова Е.В. Факторы, влияющие на тенденции развития сельского хозяйства /Юркова М.С., Шибайкин В.А., Новикова Н.А., Садовникова Е.В. В сборнике: Проблемы и перспективы инновационного развития мирового сельского хозяйства Сборник статей VI Международной научно-практической конференции. ФГБОУ ВО Саратовский государственный аграрный университет; Под редакцией И.Ф. Сухановой. 2016. С. 295-298.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение Б

Основные определения сущности управленческого учёта

Автор	Определение
А.Д. Шеремет[120,с.15]	"...подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации"
Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер[130,с.8]	Система, в которой происходят идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами
К. Друри[33,с.90]	Способ предоставления лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций
Национальная ассоциация бухгалтеров США [77,с.90]	Процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов"
М.А.Вахрушина [16,с.205]	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений; является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета; является самостоятельным направлением бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.
С.А. Николаева[77,с.176]	Система учета, планирования и контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе, необходимом для

	управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия".
Т.П. Карпова[45,с.351]	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений.

Приложение В

Оценка системы управленческого учёта

Вопрос	Распределение ответов, %	
	да	нет (затруд.)
1.Наличие планово-экономической службы	23	77
2.Наличие в штате организации должности экономист, маркетолог, менеджер	31	69
3.Выделение в структуре организации центров финансовой ответственности	23	77
4.Делегирование управленческих полномочий руководителям среднего звена	8	92
5.Выделение в структуре организации управленческой бухгалтерии либо в структуре бухгалтерии сектора управленческого учёта	8	92
6.Наличие чёткого понимания руководством организации значимости управленческого учёта	23	77
7.Поддержка новаций и их внедрение в деятельность организации	23	77
8.Наличие учётной политики в целях управленческого учёта	23	77
9.Управленческий учёт является:	0	100
- отдельным направлением в системе учёта		
- элементом финансового учёта (производственный учёт затрат)	100	0
10.Наличие внутренней управленческой отчётности	23	77
11.Формирование оперативных сводок по результатам деятельности		
12.Наличие системы текущего контроля за результатами деятельности, рациональным использованием ресурсов	62	38
13.Наличие системы контроля за внешними условиями деятельности организации, в том числе за состоянием рынка сырья, продукции, деятельностью основных конкурентов	54	46
14.Наличие системы бенчмаркинг – сравнение с показателями преуспевающих организаций отрасли	8	92
15.Проведение анализа результатов деятельности	69	31

структурных единиц и организации в целом		
16.Мотивация труда, в том числе материальная, моральная; наличие условий для самообразования, повышения квалификации и карьерного роста	69	31