

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 2018г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование внутреннего контроля использования
кормовой базы на примере общества с ограниченной
ответственностью «Хаерби» Лаишевского района Республики
Татарстан**

Обучающийся: Низамова Венера Рафисовна

Руководитель:
к.э.н., доцент Мавлиева Лейсан Мингалиевна

Рецензент:
д.э.н., профессор Закирова Алсу Рафкатовна

Казань 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОРМОВОЙ БАЗЫ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	9
1.1. Экономическая сущность и классификация кормов как материально- производственных запасов.....	9
1.2. Общие принципы оценки кормов.....	16
1.3. Необходимость контроля за использованием материально производственных запасов в сельскохозяйственных организациях.....	24
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕН- НОСТЬЮ «ХАЕРБИ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ.....	30
2.1. Природно-экономические условия производства.....	30
2.2. Анализ финансового состояния организации.....	39
2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля.....	43
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА И СОВЕРШЕН- СТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ ЗА СОХРАННОСТЬЮ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОРМОВОЙ БАЗЫ В ООО «ХАЕРБИ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ.....	47
3.1. Синтетический и аналитический учет поступления и использования кормовой базы.....	47
3.2. Исчисление себестоимости кормовых культур.....	56
3.3. Совершенствование контроля за сохранностью и использованием кормовой базы.....	66
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	72
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	76
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	81

ВВЕДЕНИЕ

Сельское хозяйство – это достаточно специфическая отрасль, в которой «непрерывность» производства особо важна, так как «заморозить» процесс воспроизводства (будь это растениеводство или животноводство) зачастую не представляется возможным.

Эффективность развития сельскохозяйственного производства на принципах рыночной экономики требует от хозяйствующих субъектов кардинального улучшения своей деятельности.

Устойчивого роста производства сельскохозяйственной продукции можно достичь только за счёт своевременного обеспечения материально-производственными запасами процессы воспроизводства.

Производство кормов для животноводства в сельском хозяйстве России является наиболее сложной и недостаточно развитой отраслью. Об этом свидетельствуют данные по использованию сельскохозяйственных площадей, предназначенных для производства кормов. Урожайность этих угодий весьма низкая, а качество кормов не удовлетворяет предъявляемым требованиям.

Главная цель организации кормопроизводства - всемерное увеличение производства экологически чистой и дешевой продукции животноводства, основной критерии оценки уровня его развития – степень удовлетворения потребностей животноводства в полноценных кормах.

В структуре себестоимости животноводческой продукции удельный вес затрат на корма оставляет более 50%, поэтому товаропроизводитель при любых формах производства заинтересован в снижении этих затрат и ищет пути для использования более эффективного и оптимального рациона кормления. Полноценность рационов определяется нормами потребности животных в обменной энергии, питательных веществах, минеральных элементах и витаминах.

Проблемы организации учёта производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных организациях вызывают особый интерес.

В целях мониторинга эффективности их использования, контроля наличия и движения необходима должным образом построенная система их учета, анализа и контроля. При этом внутрихозяйственный контроль на основании качественной, достоверной и оперативной информации, формируемой бухгалтерским учетом, позволяет разработать конкретную стратегию и тактику по выявлению имеющихся недостатков использования кормов, а также применения наиболее выгодных способов их учета и использования, влияющих на скорость и величину формируемых финансовых результатов деятельности предприятия. Грамотно построенная система учета кормов влияет и на качество оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Все вышеперечисленные факторы определяют актуальность и обуславливают выбор темы выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение бухгалтерского учета производства и контроля использования кормовой базы в обществе с ограниченной ответственностью «Хаерби» Лаишевского района РТ.

В соответствии с поставленной целью были определены и решены следующие задачи:

1. Исследовать экономическую сущность, теоретические основы учета и применяемого порядка контроля производства и использования кормов;
2. Проанализировать современное финансово-экономическое состояние и дать оценку организации учетно-аналитической работы предприятия;
3. Изучить действующую практику учета и контроля производства и использования кормов и выявить направления совершенствования с целью повышению эффективности учетных процессов.

Теоретической и методологической основой выпускной

квалификационной работы послужили труды отечественных ученых-экономистов в области бухгалтерского финансового учета, экономического анализа, контроля, а также законодательные и нормативные акты Российской Федерации, первичная и сводная бухгалтерская документация, регистры бухгалтерского учета и отчетность ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ.

В работе использовались исторический, абстрактно-логический, расчетно-конструктивный и монографический методы, приемы и методы экономического анализа.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОРМОВОЙ БАЗЫ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

1.1. Экономическая сущность и классификация кормов как материально-производственных запасов

Производство продукции сельского хозяйства становится одним из самых важных и сложных проблем в современных условиях из-за хронического недостатка средств производства, развития неплатежей и др. Поэтому от успешного решения проблем сельского хозяйства, в том числе кормопроизводства и животноводства, зависит экономическая независимость в обеспечении страны продуктами питания, животноводства кормами и промышленности сельскохозяйственным сырьем.

Основным элементом материально-производственной базы животноводства являются корма. Первостепенное значение имеют их количество, состав и качество. Для обеспечения положительной динамики эффективности сельскохозяйственного производства необходимо постоянное соблюдение пропорциональности в развитии растениеводства и животноводства, связующим элементом которых является кормовая база.

Корма — это пищевые продукты, предназначенные для домашних животных и скота. Корма подразделяют на три основные группы: животного, растительного происхождения и минеральные.

Корма первых двух групп — это продукция сельскохозяйственного производства или результат переработки производимого им сырья (комбикорма, отходы крахмало-паточной, рыбной, мясной промышленности и т. д.). К кормам животного происхождения относят молоко и отходы его переработки (обрат, сыворотку), мясную, рыбную, костную муку и прочее. Корма растительного происхождения подразделяют на следующие четыре группы: концентрированные (зерно и зернопродукты, комбикорма, жмыхи,

шроты); грубые (солома, сено, сенаж); зеленые (пастбищная трава, зеленая подкормка) и сочные (силос, корнеплоды, картофель и т.д.).

Корма представляют собой часть материально-производственных запасов, а именно активы, используемые в качестве сырья при производстве продукции, либо активы, используемые для продажи, а также активы, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим качественным характеристикам.

Таким образом, далее рассмотрим сущность и классификацию кормов, как части материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы занимают важнейшее место в хозяйственной деятельности любой организации. Имея форму сырья и материалов, готовой продукции или товаров, они составляют значительную часть оборотных активов организации в независимости от вида ее деятельности.

В отечественной экономической литературе в основном используется определение материально-производственных запасов, изложенное в Положении по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ 5/01).

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к материально-производственным запасам относят активы, которые используются для следующих целей [8]:

- сырье, материалы и т.п. при производстве продукции, выполнении работ, а также оказания услуг, предназначенных для продажи;
- предназначенные для продажи готовая продукция и товары;
- активы, используемые для управленческих нужд организации. К ним относят, к примеру, вспомогательные материалы, топливо, запасные части и т.п.

Для расширения определения материально-производственных запасов, выявления их сущности, содержания необходимо рассмотреть подходы российских и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета к понятию «материально-производственные запасы».

В.П.Астахов считает, что «...материально-производственные запасы – в широком понимании это предметы труда, которые вещественно составляют основу изготавливаемого продукта и включаются в себестоимость продукции, работ и услуг полностью после предварительной обработки в одном производственном цикле»[19, с.361].

Н.П.Кондраков дает похожую трактовку рассматриваемого понятия и отмечает, что большая часть материально-производственных запасов в процессе производства выполняет роль предметов труда. Они в полном объеме потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции [29,с.207].

С.М. Бычкова рассматривает материально-производственные запасы как «...совокупность материального имущества, принадлежащего к оборотным активам» [23,с.127].

Более развернутое определение материально-производственных запасов дает Н.А.Миславская. По ее мнению, «...материально-производственные запасы представляют собой важнейшую часть оборотных активов организации, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности организации. Являясь предметами труда, они вместе со средствами труда и рабочей силой организации обеспечивают процесс производства, в котором используются однократно. Себестоимость материально-производственных запасов полностью передается на вновь созданный продукт» [33, с.362].

Л.К.Никандрова, трактуя понятие материально-производственных запасов, также указывает на то, что они «...являются составной частью оборотных активов организации. Кроме того, автор перечисляет функции, которые выполняют материально-производственные запасы в процессе хозяйственной деятельности: используются для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), предназначенной для продажи, выступают предметом оптовой и розничной торговли, обеспечивают систему управления» [34,с.81].

Обобщение взглядов отечественных авторов на понятие «материально-производственные запасы» позволяет определить экономическую сущность запасов, которая сводится к основным моментам, представленным на рис. 1.



Рис. 1. Экономическая сущность материально-производственных запасов

В международном учете аналогичным понятию «материально-производственные запасы» является понятие «запасы». Рассмотрим подходы ученых к данной экономической категории.

По мнению С.Дж.Грэя и Б.Е.Нидлза, «запасы считаются оборотным активом, так как они обычно продаются в течение одного года или в течение операционного цикла компании. В виду того, что производственные компании занимаются фактическим производством товаров, они имеют три вида запасов: сырье, используемое в производстве товаров, частично завершенную продукцию (часто называемую незавершенным производством) и завершенную продукцию, готовую к продаже» [26,с.221].

Э.С.Хендриксен и М.Ф.Ван Бреда рассматривают понятие запасов, делая основной акцент на их состав. Так, «в категорию запасов включаются товары ,предназначенные для продажи, а также материалы, используемые в течение одного производственного цикла. Традиционно запасы считаются оборотными средствами, поскольку они могут быть обращены в деньги в пределах одного операционного цикла. Под запасами нередко подразумеваются товарные запасы» [40, с.360].

К МПЗ относят только те активы, которые служат менее года.

В состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

Материалы – часть МПЗ, являющихся предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс организации, в которой они используются однократно. Они полностью используются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);

Готовая продукция – часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;

Товары – часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Выделяют несколько классификаций материально-производственных запасов. Так, по характеру владения товарно-материальными ценностями все МПЗ подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также по праву хозяйственного ведения или оперативного управления) и не принадлежащие ей по такому праву.

К материальным ценностям, принадлежащим организации, относятся изготовленные, купленные либо полученные в иной форме ценности, которые находятся на складе и в производстве.

К таким ценностям также относятся:

- Получаемые ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором о поставке перешло право собственности на них;
- Ценности, принадлежащие организации, отданные другим организациям в переработку, а также на реализацию, в том числе на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю;
- Принадлежащие организации ценности, учитываемые в залоге, как

находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

Товарно-материальные ценности, не принадлежащие организации по праву собственности и другому аналогичному праву, но по условиям договора, находящиеся у нее, учитываются отдельно по их видам – за балансом. К ним относят ценности:

- Принятые на ответственное хранение, в случае отказа в установленном порядке от оплаты счетов поставщиков, а также запрещенные к расходованию до оплаты счетов поставщиков;

- Принятые в переработку без оплаты их стоимости;

- Принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии.

В основу классификации МПЗ также может быть положен порядок их использования, в соответствии с которым они подразделяются на:

- Используемые в производстве – сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и агрегаты, шины, семена и корма, минеральные удобрения, ядохимикаты, биопрепараты и медикаменты, тара, предназначенная для осуществления технологического процесса производства продукции и другие аналогичные ценности;

- Предназначенные для продажи – готовая продукция и товары;

- Используемые как средства труда – в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей;

- Которые после монтажа будут функционировать в составе основных средств.

В зависимости от роли в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), материалы подразделяются на следующие группы:

Сырье и основные материалы составляют материальную (вещественную) базу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами ее изготовления. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства, добывающей промышленности (зерно, уголь

, руды и т.п.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (ткань, сахар, мука и т.п.).

Вспомогательные материалы потребляются для хозяйственных нужд, технологических целей, содействия производственному процессу. Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и основные материалы с целью придания продукции определенных потребительских свойств.

Приведенные классификации материально-производственных запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в деятельности [21, с. 138].

Единицей материально-производственных запасов является номенклатурный номер. Он разрабатывается в разрезе каждого наименования или однородных групп (видов) запасов [20, с. 141].

На основании изученных подходов нами предлагается следующее определение материально-производственных запасов: «Материально-производственные запасы – это оборотные активы, предназначенные для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), при этом полностью потребляемые в каждом производственном цикле и переносящие свою стоимость на стоимость производимой продукции (работ, услуг), а также предназначенные для продажи и управленческих нужд организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности».

Рассмотрев подходы отечественных и зарубежных ученых к понятию запасов, можно сделать вывод о том, что экономическая сущность материально-производственных запасов состоит в следующем: они являются частью оборотных активов организации, выступают предметом труда в процессе производства, в котором целиком потребляются и переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, используются для управленческих нужд организации, а также предназначены для продажи.

1.2. Общие принципы оценки кормов

Для правильного учёта кормов несомненное значение в бухгалтерском учёте имеет их оценка.

Для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учёте организация приводит их оценку в денежном выражении.

Бухгалтерский учет МПЗ является одним из самых сложных объектов бухгалтерского учета. Однако без правильной организации такого учета предприятие ставит под угрозу все результаты своей деятельности, ведь без учета производственных расходов невозможно корректное формирование себестоимости производимой продукции [42, с. 196-199].

В современных условиях важное значение в организации учета МПЗ в сельском хозяйстве имеет их оценка, так как это влияет не только на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, но и на формирование налогооблагаемой прибыли [30, с. 59-61].

Бухгалтерский учет заготовления и приобретения кормов осуществляется либо по фактической себестоимости, либо для удобства - по учетной стоимости.

Корма, поступившие в течение года от собственного производства, оценивают по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости.

В конце отчётного года, после составления отчётных калькуляций нормативно-прогнозную (плановую) себестоимость доводят до фактической. Корма, произведенные в прошлом году и перешедшие на следующий, учитывают по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью кормов, приобретённых за плату, признаётся сумма фактических затрат организации на приобретение (цена приобретения и расходы по доставке и заготовке в организацию) за исключение налога на добавленную стоимость.

В зависимости от источника поступления материалов возможны различные варианты определения их фактической себестоимости (табл. 1).

Таблица 1 - Методика определения фактической себестоимости материалов при их приобретении [20, с. 267-268]

Источник поступления МПЗ	Метод определения фактической себестоимости материалов
Приобретение МПЗ за плату	Фактические затраты на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (включая затраты по заготовке и доставке МПЗ, расходы по страхованию, затраты по доведению МПЗ до пригодного к использованию состояния)
Изготовление самой организацией	Фактические затраты, связанные с производством данных МПЗ
Получение по договору дарения или безвозмездно	Текущая рыночная стоимость* на дату принятия к бухгалтерскому учету
Внесение учредителями (участниками) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Получение в обмен на другое имущество или при исполнении обязательств (оплате) неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость МПЗ, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ
Приобретение за иностранную валюту	По стоимости в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия МПЗ к бухгалтерскому учету
Приобретение в результате выбытия основных средств или другого имущества	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Приобретение имущества в пользование или распоряжение	Оценка, предусмотренная в договоре передачи имущества во временное пользование или распоряжение

* Текущая рыночная стоимость имущества – сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива

В соответствии с п. 19 разд. 2 Проекта ПБУ 5/2012 сельскохозяйственные организации вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные даты по текущей рыночной стоимости. Организация, принявшая решение оценивать запасы в

соответствии с данным пунктом, обязана в дальнейшем последовательно придерживаться этого решения [28, с. 64-67].

При отпуске материалов в производство их оценка также должна осуществляться по фактической себестоимости. При небольшом объеме материалов их включение в затраты на производство можно вести непосредственно по фактической себестоимости. Но при большой и разнообразной номенклатуре материалов, при поступлении одних и тех же материалов от разных поставщиков, при разных условиях поставки определение фактической себестоимости по конкретному материалу представляет собой крайне трудоемкую задачу.

Поэтому на практике при организации учета отпуска материалов для уменьшения трудоемкости этих операций могут быть использованы следующие методы оценки материалов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО).

Выбранный способ учета материалов необходимо отразить в методическом аспекте учетной политике сельскохозяйственной организации и должно производиться в течение отчетного года [36].

Поскольку в учете материалы, как и товары, должны учитываться по наименованиям, а фактическая себестоимость одних и тех же материалов (товаров), поступающих в разных партиях, в большинстве случаев оказывается неодинаковой, бухгалтеры в учетной политике часто прибегают к использованию так называемых учетных цен. Это условно статистические оценки, которые позволяют сгладить разнообразие фактически имевших место цен [32, с. 81].

Оценка материалов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, Т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При

применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, осуществляется по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Готовая продукция (ГП) представляет собой часть МПЗ сельскохозяйственной организации, готовых к продаже, являющихся конечным результатом производственного процесса, полностью законченных обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов [8, с. 251-252].

Различают балансовую оценку ГП и оценку, по которой продукция отражается в текущем (аналитическом) учете. В текущем учете ГП может оцениваться:

- по фактической производственной себестоимости. При этом способе ГП принимается к учету в сумме всех затрат, связанных с ее изготовлением. Это более точный и в связи с этим более трудоемкий способ, применяемый в основном при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры;

- по нормативной (плановой) производственной себестоимости. Наиболее распространенный способ оценки, предполагающий применение специально разработанных организацией норм, нормативов, смет расходов, на основании которых составляется нормативная калькуляция себестоимости продукции; при этом варианте учета появляется необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости выпуска готовой продукции от стоимости по учетным (плановым) ценам. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция;

- по продажным ценам и тарифам (без налога на добавленную

стоимость).

Продажные цены могут быть регулируемы или свободными. Регулируемые цены - цены, регулируемые государством; свободные (рыночные) цены - цены, устанавливаемые организацией по согласованию с потребителями исходя из конъюнктуры рынка, качества и потребительских свойств продукции; по прямым статьям расходов (сокращенная себестоимость). При таком способе оценки в расчет не принимаются общехозяйственные расходы, которые не включаются в себестоимость ГП, а относятся непосредственно на счет учета продаж [31, с. 265].

Также выбранный вариант оценки ГП должен найти свое отражение в учетной политике сельскохозяйственной организации, составленной как по требованиям российских стандартов, так и в соответствии с МСФО [36, с. 48-55].

Таким образом, в зависимости от метода оценки фактическая себестоимость израсходованных за месяц МПЗ и их остатка на конец месяца оказывается различной. Это влияет на уровень себестоимости ГП и прибыли от ее продажи.

Значимость проблемы развития бухгалтерского учёта и отчётности в согласовании с международными стандартами не вызывает сомнений, по этой причине произведем теоретический сравнительный анализ ПБУ 5/01 «Учёт материально- производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы».

В зарубежной практике ведения бухгалтерского учета, также как и в практике российских предприятий, материальные запасы считаются одним из более существенных активов организации и одним из основных источников выручки, то есть их учёт и оценка в большей степени воздействуют на баланс и отчёт о финансовых результатах [20].

Основные различия российских ПБУ и МСФО МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запасов» приведены в табл. 2.

Таблица 2 – Сравнительный анализ стандартов учёта материалов – МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

Предмет	ПБУ	МСФО	Комментарии
Классификация МПЗ	В структуре МПЗ выделяются: материалы, сырье, готовая продукция, товары для перепродажи	В структуре запасов выделяются: материалы, сырье, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи	Исходя из российских стандартов, незавершенное производство не относится к МПЗ, а учитывается в составе расходов организации
Оценка актива	Запасы оцениваются по стоимости приобретения	Запасы оцениваются по наименьшей из 2-х величин: себестоимость приобретения и возможность чистой стоимости реализации	Применяемое в МСФО правило наименьшей оценки позволяет лучше реализовать принцип осмотрительности, при котором бухгалтер должен быть в большей степени готов к признанию убытков, чем к предвосхищению прибыли. В российской практике применяется резерв под обесценение материальных ценностей
Обесценение МПЗ	Механизм определения цены возможной реализации для формирования резерва под обесценение материальных ценностей не определен	Для определения возможной чистой стоимости реализации используются цены на момент учета обесценения, а также учитываются существенные обстоятельства потенциального выбытия запасов	Методический инструментарий значительно проработан в МСФО
Включение в себестоимость МПЗ затрат по займам	Включается в виде процентов, начисленных в период заготовки МПЗ по кредитам и займам, специально привлеченным для этих целей	Включаются только при длительном производственном цикле и несерийном производстве	Обе нормы носят ограничительный характер
Учет в себестоимости МПЗ скидок и надбавок	В себестоимость включаются все суммы, уплачиваемые в соответствии с договором	Скидки надбавки признаются доходами или расходами периода	

	поставщику независимо от экономической природы скидок и надбавок		
Способы оценки МПЗ при выбытии	Разрешается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО	Разрешается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО	
Отражение в отчетности	Подлежит раскрытие информация: о результатах изменений методов оценки МПЗ; о стоимости запасов, переданных в залог	Подлежат раскрытию: - обстоятельства, которые привели к восстановлению списанных запасов –соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода	МСФО требует расширенных комментариев к восстановлению списанных запасов. Отечественные стандарты настаивают на раскрытии информации о результатах изменения методов оценки МПЗ и стоимости запасов, переданных в залог

Данный стандарт гарантирует практическое руководство по определению стоимости и по её дальнейшему признанию в качестве расхода, в том числе всякое частичное списание чистой цены реализации. Кроме того, он включает руководство в отношении формул себестоимости, применяемых при определении затрат на запасы.

Некоторые аспекты учёта запасов в российской и международной практике схожи, что упрощает задачу бухгалтера. Иные ведь очень различаются, что требует запоминания. А третьи разнятся только в нюансах, что вызывает путаницу.

Таким образом, хочется добавить, что одним из шагов сближения отечественных стандартов учёта с МСФО считается проект ПБУ «Учёт запасов» (затем – проект), который должен сменить действующее ПБУ 5/01 «Учёт МПЗ».

Проект нового ПБУ предельно приближен к требованиям МСФО 2 «Запасы» (затем – МСФО). Это обуславливается тем, что проект разрабатывался на базе МСФО. С целью раскрытия (не) соответствия положений, которые содержатся в данных документах, сравним их по

следующим критериям: сфера применения, перечень имущества, (не) признаваемых запасами, момент признания запасов в бухгалтерском учёте, состав затрат, которые формируют себестоимость запасов, методы оценки себестоимости, порядок включения затрат на переработку запасов, подход к последующей оценке запасов.

Необходимо принять, что проект проигрывает МСФО в связи с отсутствием в нём критериев признания запасов как конкретного вида активов, а даются только лишь закрытые перечни имущества, которые признаются и не признаются запасами. Однако проект расширяет область использования документа, вводя в состав запасов, наравне с традиционными сырьём и материалами, товарами, готовой продукцией «незавершенку» и объекты недвижимого имущества с целью реализации. Такого рода подход абсолютно соответствует сфере применения МСФО.

Различие с МСФО состоит в том, что проект предусматривает отнесение к запасам кроме перечисленных выше объекты интеллектуальной собственности и объекты, отвечающие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности возможно признавать в составе запасов.

Сравнительный анализ проекта ПБУ и МСФО подтверждает, что в отечественной и международной практике учёта запасов и представления их в отчётности значительно больше точек соприкосновения, чем отличий. Однако остаются ещё вопросы, требующие решения.

Тем не менее, основными экономическими факторами, побуждающими отечественные организации к введению МСФО, считаются:

1. Возможность доступа к недорогим по сравнению с банковской системой России иностранным инвестициям с целью стимулирования инвестиционных процессов.

Банки России предпочитают работать с так называемыми короткими деньгами, а длинные дают под проценты, которые делают приобретение кредитов для своих пользователей делом нерентабельным. Приобретение

кредитов в иностранных банках российскими предпринимателями почти недоступно. Выход на иностранные рынки капитала сталкивается с условиями кредиторов обеспечить высококачественную финансовую информацию, то есть финансовой отчётности согласно МСФО.

2. Рост рыночной капитализации.

Акции существенной составляющей отечественных предприятий недооценены по сравнению с акциями европейских компаний по причине различных подходов в использовании стандартов финансовой отчётности.

Проведенный анализ показывает, что в основополагающие подходы к учёту и отражению в отчётности материалов в российских нормативных актах предельно схожи с условиями МСФО. Одновременно с этим, российские нормативные акты сохраняют определённые различия с МСФО почти по всем исследованным признакам сопоставления. Данные различия могут послужить причиной тому, что, невзирая на общность подходов к учёту запасов, их показатели в отчётности, составленной согласно российским и международным стандартам, будут отличаться. Применение МСФО в качестве альтернативной системы бухгалтерского и финансового учётов и отчётности в России растёт. Национальные стандарты в сферах оценки, бухгалтерского учёта, аудита и далее будут согласовываться с их международными аналогами.

1.3. Необходимость контроля за использованием материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях

В комплексе мер по созданию системы бухгалтерского учета предприятия большое значение имеет формирование полной и достоверной информации о наличии, движении и эффективности использования материальных запасов, а также четкая организация внутривозвратного контроля за их сохранностью.

Корма составляют значительную часть стоимости имущества

организации, имеют достаточно высокую долю в себестоимости продукции (до 50%), поэтому их грамотный, систематизированный, оперативный и правильный учет позволит своевременно осуществлять контроль над их использованием, без чего невозможно эффективное управление предприятием.

В структуре себестоимости сельскохозяйственной продукции значительную долю занимают материальные затраты, поэтому в целях снижения себестоимости продукции и увеличения прибыли и рентабельности производства необходим контроль за их использованием, начиная со стадии заготовления и до момента их передачи в производство.

Одно из основных направлений использования внутреннего контроля - предотвращение потерь материально-производственных запасов (МПЗ), в том числе кормов - базового актива, составляющего значительную долю в структуре оборотных активов и в валюте баланса организации.

Исторически сложилось так, что первым направлением деятельности внутреннего контроля стало противодействие мошенничеству с материально-производственными запасами. Это направление, сохранявшее свою актуальность на протяжении тысячелетий, получило новый импульс в 21 столетии. Согласно исследованиям, проведенным ACFE, 21 век признан веком мошенничества [35]. Характерные для этого времени процессы, такие как нестабильность мировой экономической ситуации, девальвация морально-этических ценностей и нравственных устоев, а также вызванное демографическим кризисом снижение количественных и качественных показателей человеческих ресурсов, подталкивают персонал компаний к преступлениям. Особенно велик риск такого рода нарушений на участках работы с МПЗ. Высокая ликвидность активов в сочетании с их огромными потоками и высокой динамикой привлекают мошенников. А то обстоятельство, что хищения не считаются тяжким преступлением, не наказываются строго, а факты хищений МПЗ относятся к трудно обнаруживаемым и трудно доказуемым, делает эти активы особенно

уязвимыми.

Концептуальный подход к предотвращению потерь предполагает идентификацию угроз, их оценку и разработку превентивных мероприятий. Анализ публикаций о результатах исследований, проведенных специалистами в области борьбы с хищениями, позволил провести группировку схем хищений на различных этапах «жизненного цикла» МПЗ на сельскохозяйственных предприятиях. Жизненный цикл МПЗ включает четыре этапа. Он начинается с закупочной деятельности и оприходования запасов на склад, затем этап хранения запасов на складах или их нахождения в процессе переработки, следующий этап - перемещение между складами внутри компании, наконец, завершающий этап - отгрузка готовой продукции заказчику или покупателю (рис.2).



Рис. 2 – Схемы хищений на различных этапах жизненного цикла МПЗ (кормов)

Выявленным и оцененным рискам должны противостоять адекватные

средства внутреннего контроля. Такие средства делятся на выявляющие уже произошедшие хищения и предотвращающие хищения металлов до их совершения. К первой группе относятся традиционные методы контроля, такие как инвентаризации, сверки данных складского, цехового и бухгалтерского учета, а также использование «горячей линии». Эти методы прошли проверку временем, доказали свою эффективность, но потенциал их возможностей в основном исчерпан. Большим и недооцененным потенциалом обладают меры превентивного характера, которые активно стали использоваться в последнее время. Их в свою очередь можно разделить на три подгруппы, в зависимости от того, какой элемент системы внутреннего контроля они формируют: контрольная среда, процессы оценки рисков, меры противодействия оцененным рискам [35, с. 298].

В первую группу входят приемы, формирующие контрольную среду, т.е. совокупность внутриорганизационных этических и поведенческих стандартов.

Вторая группа - процессы оценки рисков, то есть выявление участков (областей, процессов), на которых могут возникать злоупотребления.

Третья группа - процедуры внутреннего контроля, представляющие собой действия, направленные на минимизацию рисков [35, с. 299].

В процесс контроля за производственными запасами должны быть вовлечены представители администрации организации (заместитель директора по производственным вопросам, специалисты планово-экономического отдела и бухгалтерии), руководитель и специалисты отдела снабжения, управляющие отделений, материально ответственные лица.

Контроль за использованием производственных запасов обеспечит:

- достоверный учет затрат на производство продукции растениеводства, животноводства, промышленных производств;
- систематизацию складского учета и учета материалов у материально ответственных лиц.

Для реализации вышеназванных функций контроля необходимо

соблюдение графика документооборота, принятого в организации, и анализ израсходованных на производство материалов в сопоставлении с установленными нормами и нормативами [41, с. 34].

Процесс контроля за использованием кормов состоит из следующих этапов:

-Этап заготовления кормов, который включает в себя формирование перечня кормов для приобретения на основании заявок управляющих отделений (заведующих ферм), анализ цен у поставщиков, выбор наиболее выгодного предложения по ценам, условиям доставки и т.д., отслеживание исполнения договорных обязательств по поставкам с момента оплаты до получения покупных кормов. Эти функции выполняет отдел снабжения.

- Поступление кормов. Складские работники, отвечающие за прием кормов, проверяют их ассортимент и количество, указанные в первичных документах на поступление, а также качество поступивших кормов. Составляются приходные документы, одновременно запись отражается в журнале учета кормов. Корма, как и все материально-производственные запасы принимаются к учёту на основе первичных документов и производится их стоимостная оценка.

- Списание кормов в производство. На данном этапе осуществляется отпуск кормов на корм скоту, или на склады других подразделений организации, исправление брака. В случае расхождений при списании кормов с установленными нормами нормативами материально-ответственное лицо обязано составить отчет о расходовании кормов в сопоставлении с установленными нормами.

- Учет в бухгалтерии. Функции бухгалтера заключаются в следующем:

- контролирует поступления документов и отражает операции по поступлению или списанию кормов;

- в установленные сроки принимает у материально ответственных лиц материальный отчет о движении кормов в местах хранения,

лимитно-заборные карты, требования накладные, журналы учета кормов;

- контролирует формирование себестоимости списанных кормов;

- сопоставляет фактическое списание кормов с установленными нормами с целью выявления необоснованного использования кормов, а также хищений и злоупотреблений, сверяет фактические остатки у материально-ответственных лиц с остатками по данным бухгалтерского учета;

- участвует в проведение инвентаризаций материальных ценностей.

Таким образом, можно сделать вывод, что правильная организация бухгалтерского учета кормов на сельскохозяйственном предприятии является одним из важнейших условий для принятия эффективных управленческих решений и реализации важных задач в масштабах предприятия. Необходимо усилить контроль за рациональным и эффективным использованием в процессе производственной и хозяйственной деятельности имеющихся в организации материальных ресурсов.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «ХАЕРБИ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Природно-экономические условия производства

Общество с ограниченной ответственностью «ХаербИ» находится в Лаишевском районе в 3 км от р. Мёша, 32 км к югу от г. Казань, в 4-5 км южнее аэропорта "Казань". Лаишевский район является одним из крупных сельскохозяйственных районов западной части Республики Татарстан.

Юридический адрес организации 422628, Республика Татарстан, Лаишевский район, село Кирби, ул. Горького, 9А.

ООО «ХаербИ является хозяйственным обществом, уставный капитал которого разделен на доли. Директором является Вафин Радик Кадырович, одновременно являющийся высшим органом управления. Деятельность данного ООО полностью подконтрольна ему. Уставный капитал общества составляет из номинальной стоимости доли участника, определяет минимальный размер его имущества. Уставный капитал общества составляет 10 000 (двенадцать тысяч) рублей.

Климат зоны расположения хозяйства умерено-континентальный. Среднегодовая температура воздуха по данным Казанской метеостанции составляет +22С°, среднегодовое количество осадков 479 мм.

Пунктом сдачи сельскохозяйственной продукции и ближайшим пунктом закупки материально-технических ресурсов является город Казань.

Площадь землепользования ООО «ХаербИ» составляет – 5226 га, в том числе сельскохозяйственных угодий 5005 га, пашни 4295 га. Район по природным условиям относится к зоне лесостепи. Хозяйство занимается производством зерна, картофеля, овощей, молока и мяса КРС.

Рассмотрим уровень использования земли. То есть структуру земельных и сельскохозяйственных угодий, которая является факторным показателем с помощью таблицы 3.

Таблица 3 – Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Виды угодий	Годы										Структура в среднем по РТ за 2017 год
	2013		2014		2015		2016		2017		
	Площадь, га	Структура, %									
Всего земель	5226	X	3973	X	5226	X	5226	X	5226	X	X
в т.ч. сельхоз угодий	5005	100,0	3752	100,0	5005	100,0	5005	100,0	5005	100,0	100,0
из них пашни	4295	85,8	3042	81,0	4295	85,8	4295	85,8	4295	85,8	87,6
сенокосы	209	4,2	209	5,6	209	4,2	209	4,2	209	4,2	1,9
пастбища	501	13,4	501	13,4	501	10	501	10	501	10	10,2
Процент распаханности	X	85,8	X	81,0	X	85,8	X	85,8	X	85,8	87,6

Изучение показателей таблицы по годам позволяет судить об их динамике, происходившей в течение пяти лет. Как видно из таблицы площадь всех земель составляет 5226 га, в динамике за последние три года площадь земель остается неизменной, из которых 5005 га приходилось на сельскохозяйственные угодья, то же можно сказать и по составу и структуре сельскохозяйственных угодий. Наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий приходится на пашню 85,8%, что на 1,8 пункта меньше чем в среднем по республике, 10% сельхозугодий отводится под пастбища и лишь 4,2% остается для сенокосов. Процент распаханности составляет 85,8%, это хороший показатель, для сложившейся специализации.

Предприятия аграрной сферы экономики независимо от формы собственности и хозяйствования включают в себя множества внутрихозяйственных производственных подразделений. Их совокупность и размещение по территории хозяйства называют организационным построением или организационной структурой.

Специализация оказывает влияние на развитие товарного производства, усиливает обмен продуктами и услугами между предприятиями и товаропроизводителями. А это ведет к повышению товарности сельскохозяйственных предприятий.

Уровень специализации позволяет выявить те виды продукции, с которыми хозяйство выступает в общественном разделении труда. Для характеристики уровня специализации используются показатели коэффициентов специализации.

Основным способом улучшения организационно-производственной структуры является специализация производства предприятий.

Специализация означает установление определенных пропорций между отраслями с выделением главной отрасли.

Производственное направление устанавливается по структуре товарной продукции, то есть - это процентное соотношение продукции отдельных отраслей в общем объеме товарной продукции хозяйства. Данный показатель является главным так, как именно она отражает интересы хозяйства, и роль данной отрасли в формировании сельскохозяйственной продукции.

Одним из следующих этапов характеристики условий производства является определение производственного направления хозяйства и уровня его специализации. Для этого рассмотрим структуру товарной продукции в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ(таблица 4).

Из таблицы 4 видно, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции в среднем за 5 лет занимает производство молока – 33,4%, продукция скотоводства – 38,3 (на долю мяса КРС приходится 4,9%, на долю молока – 33,4%), также занимаются возделыванием зерновых для внутреннего потребления, что составляет – 10,9%. Таким образом, ООО «Хаерби» имеет скотоводческую специализацию молочного направления.

Таблица 4 - Структура товарной продукции в ООО «Хаерби»
Лаишевского района РТ

Виды	Годы										Структура в среднем за 5 лет	
	2013		2014		2015		2016		2017			
	СТП, тыс.руб.	структура, %	СТП, тыс.руб.	структура, %								
Зерно	193,2	13,4	201,2	9,9	189,3	11,1	201,4	10,7	209,0	10,3	198,8	10,9
Ошибка!	130,0	9,1	139,4	6,8	254,2	14,9	278,9	14,8	316,4	15,4	223,8	12,3
Овощи	450,7	31,3	443,6	21,8	563,1	33,1	704,3	37,3	757,7	36,9	583,9	32,0
Ошибка!	593,4	41,3	589,3	28,9	601,3	35,4	604,3	32,0	654,5	31,9	608,6	33,4
Мясо КРС	70,4	4,9	72,3	3,6	91,4	5,4	96,8	5,2	113,6	5,5	88,9	4,9
Всего	1437,7	100,0	2035,4	100,0	1699,3	100,0	1885,7	100,0	2051,2	100,0	1821,9	100

Для характеристики уровня (степени) специализации хозяйства используются показатели коэффициентов специализации. Коэффициент специализации определяется по следующей формуле, предложенной профессором И.В.Поповичем:

$$K_c = 100/P * (2^i - 1) \quad \text{где,} \quad (1)$$

K_c - коэффициент специализации;

P - удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i - порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / ((38,3 * (2^1 - 1) + 32,0 * (2^2 - 1) + 12,3 * (2^3 - 1) + 10,9 * (2^4 - 1))) = 0,37.$$

Так как, коэффициент равен 0,37, это означает, что хозяйство имеет средний уровень специализации.

Природные условия ООО «Хаерби» благоприятны для развития данной специализации, т.е. благоприятны для развития скотоводства.

Для характеристики предприятия анализируют так же показатели, характеризующие уровень и эффективность использования основных факторов производства: земли, производственной и рабочей силы, так как, они наряду с природными условиями оказывают большое влияние на процессе производства.

Следующим фактором производства, который мы проанализируем, являются средства производства. Им принадлежит важная роль в обеспечении хозяйства высокими, стабильными результатами производства. Как известно, именно они являются главными элементами производственного потенциала. Средства производства, используемые в сельскохозяйственном производстве, составляют фонды предприятия. Рост обеспеченности хозяйства основными фондами и энергетическими ресурсами - неперенное условие технического прогресса в сельском хозяйстве. Низкая обеспеченность основными производственными фондами приводит к несвоевременному выполнению важнейших технологических операций, росту трудоемкости и увеличению материально-денежных затрат на производство единицы продукции. Высокая эффективность сельскохозяйственного производства достигается при оптимальной обеспеченности предприятий основными производственными фондами.

Уровень обеспеченности хозяйства основными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности.

Таким образом, для дальнейшего этапа характеристики экономических условий производства воспользуемся таблицей 5.

Данные таблицы 5 свидетельствуют о том, что фондооснащенность предприятия в расчете на 100 га сельхозугодий колеблется по годам. Следует отметить, что к 2017 году фондооснащенность понизилась на 19 тыс. рублей, а фондовооруженность труда повысилась на 489 тыс. рублей.

Сравнивая значения исследуемых экономических показателей за последний 2017 год со среднереспубликанскими данными, можно сказать, что уровень фондооснащенность по республике выше, чем в изучаемом хозяйстве в 1,2 раза, а фондовооруженность труда ниже на 1,04 раза.

Таблица 5- Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	120212,0	133608,5	155939,5	170080,0	169132,0	265228
Площадь сельхозугодий, га	5005	3752	5005	5005	5005	6290
Среднегодовая численность работников, чел.	82	70	70	73	60	98
Фондооснащенность на 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	2401,8	3560,9	3115,6	3398,2	3379,2	4216,7
Фондовооруженность труда на 1 работника, тыс.руб.	1466	1908,6	2227,7	2329,8	2818,8	2706,4

Уровень развития материально – технической базы сельского хозяйства во многом зависит от состояния обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими мощностями. Основными ее источниками являются двигатели тракторов, электроустановки, электродвигатели, рабочий скот.

Уровень обеспеченности хозяйства энергетическими ресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности (табл. 6).

На основе анализа данных таблицы можно сделать вывод о том, что энергооснащенность хозяйства за 2013-2017 гг. выросла на 50,9 л.с. и составила в 2017 году 346,9 л.с. на 100 га пашни. Причиной роста энергетических мощностей связано с пополнением активной части материально-технической базы. По научно-обоснованным нормам уровень

энергооснащенности должен составлять 550-600 л.с. Показатель энергооснащенности в среднем за 5 лет в ООО «Хаерби» ниже нормы почти в 2 раза, но остается выше среднереспубликанского показателя.

Таблица 6 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	12714	13595	14634	15216	14901	6477
Площадь пашни, га	4295	3042	4295	4295	4295	5508
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	82	70	70	73	60	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	296,0	446,9	340,7	354,2	346,9	117,6
Энерговооруженность труда на 1 работника, л.с.	155,0	194,2	209,0	208,4	248,3	66,1

Показатель энерговооруженности в ООО «Хаерби» в 2017 году составляет 248,3 л.с. в расчете на 1 работника и с 2013 по 2017 года увеличился на 93,3 л.с.

Известно, что чем выше уровень энергооснащенности и энерговооруженности, тем выше уровень производительности труда. Для характеристики уровня использования запаса труда воспользуемся таблицей.

Таблица 7 – Обеспеченность трудовыми ресурсами в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая численность работников, чел.	82	70	70	73	60	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	149,2	127,4	127,4	132,8	109,2	192,4
Фактически отработано, тыс. чел. час.	168	147	133	140	119	213
Уровень использования запаса труда, %	112,6	115,3	104,3	105,4	108,9	110,7

Из таблицы 7 видно, что среднегодовая численность работников за изучаемый период уменьшилась на 22 человека, фактически отработанное время уменьшается лет на 49 тыс. чел-час. В результате этого уровень использования запаса труда в 2017 году остается без резких изменений, этот показатель говорит о нехватке рабочей силы.

С целью получения обобщенной оценки достигнутого уровня экономической эффективности общественного производства в изучаемом хозяйстве необходимо рассмотреть показатели, которые характеризуют использование главных факторов сельскохозяйственного производства (земли, производственных фондов и труда).

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов и труда.

Наиболее важными в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на одного работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатель уровня рентабельности.

Анализируя таблицу 8 мы можем сказать следующее об уровне экономической эффективности сельскохозяйственного производства ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ.

Четкой и единой тенденции изменения для всех показателей нет. Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах после спада в 2014 году, сейчас имеет тенденцию роста в расчете на 100 га соизмеримой пашни и в расчете на 1 работника, по остальным показателям на 100 руб. основных производственных фондов и на 100 руб. издержек производства снижается.

Таблица 8 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 г. в расчете на:						
-100га соизмеримой пашни, тыс. руб.	166,5	248,7	222,2	223,3	216,0	301,7
-1 среднегодового работника, тыс. руб.	24,2	30,5	37,8	36,4	42,9	49,3
-100 руб. основных производственных фондов, руб.	1,6	1,6	1,6	1,5	1,5	1,8
-100 руб. издержек производства, руб.	2,0	1,8	2,2	1,9	1,6	2,5
Сумма валового дохода в расчете на:						
-100га соизмеримой пашни, тыс. руб.	754,4	967,7	1355,5	1256,7	915,8	2186,7
-1 среднегодового работника, тыс. руб.	109,6	119,0	230,7	205,1	181,9	357,0
-100 руб. основных производственных фондов, руб.	7,4	6,2	10,3	8,8	6,4	13,3
-100 руб. издержек производства, руб.	9,3	7,0	13,4	11,2	6,8	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на:						
-100га соизмеримой пашни, тыс. руб.	399,7	563,1	1061,9	1105,2	579,8	716,2
-1 среднегодового работника, тыс. руб.	58,0	69,2	180,7	180,4	115,1	121,8
-100 руб. основных производственных фондов, руб.	3,9	3,6	8,1	7,7	4,0	4,5
-100 руб. издержек производства, руб.	4,9	4,1	10,5	9,8	4,3	6,1
Уровень рентабельности (убыточности),%	12,6	10,5	19,7	15,3	10,2	9,7

Показатель суммы валового дохода на 100 га. соизмеримой пашни, на 1 среднегодового работника, на 100 руб. Основных производственных фондов, на 100 руб. издержек производства за изучаемый период возросло, а в отчетном году наметился резкий спад.

За изучаемый период хозяйство получало прибыль, хотя рентабельность имеет тенденцию снижения. В отчетном 2017 году в среднем по республике рентабельность составила 9,7%, что на 0,5 пункта ниже показателя по хозяйству.

2.2. Анализ финансового состояния организации

В настоящее время оптимизация финансового состояния предприятия является одним из основных условий успешного ее развития в предстоящей перспективе.

Финансовое состояние любой организации характеризует такие показатели, как ликвидность баланса, коэффициенты платежеспособности, коэффициенты деловой активности, показатели финансовой устойчивости.

Бухгалтерский баланс является богатым источником информации, на базе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность организации.

Задача анализа ликвидности баланса возникает в связи с необходимостью давать оценку платежеспособности организации, т.е. способности своевременно и полностью рассчитываться по всем своим обязательствам за счет наличия готовых средств платежа и других ликвидных активов. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности с обязательствами по пассиву, сгруппированных по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков. Рассмотрим анализ ликвидности баланса.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия: $A1 > П1$, $A2 > П2$, $A3 > П3$, $A4 < П4$. В ОАО «Хаерби» на начало и на конец года, соответственно, наблюдается следующее положение: в балансе изучаемого хозяйства не выполняется первое требование, а по оставшимся группам показателей предприятию необходимо улучшить свои данные.

Одной из ключевых задач анализа финансового состояния предприятия является изучение показателей, отражающих его финансовую устойчивость. Внешним признаком финансовой устойчивости выступает платежеспособность.

Таблица 9 – Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ за 2017 год

Актив	На начало периода	На конец периода	Пассив	На начало периода	На конец периода	Платежный излишек или недостаток	
						На начало периода	На конец периода
1.Наиболее срочные активы (А1)	198	7	1.Наиболее срочные обязательства (П1)	2863	3647	-2665	-3640
2.Быстро реализуемые активы (А2)	2271	888	2.Краткосрочные пассивы (П2)	–	–	2271	888
3.Медленно реализуемые активы (А3)	76147	78439	3.Долгосрочные пассивы (П3)	21957	11532	54190	66907
4. Ошибка! активы (А4)	95239	91790	4.Постоянные пассивы (П4)	149035	155945	-53796	-64155
Баланс	173855	171124	Баланс	173855	171124	-	-

Платежеспособность – это способность предприятия выполнять свои обязательства, вытекающие из коммерческих, кредитных и иных операций платежного характера. Платежеспособность в краткосрочной перспективе рассчитывают показатели:

- коэффициент текущей (общей) ликвидности,
- коэффициент быстрой ликвидности или «критической оценки»,
- коэффициент абсолютной ликвидности.

Общий показатель ликвидности отражает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы для погашения своих краткосрочных обязательств в течение предстоящего года.

В хозяйстве общий показатель платежеспособности выше уровня нормального предела, также на конец года наблюдается рост показателя. Это свидетельствует о том, что находящиеся у предприятия оборотные активы позволяют погасить краткосрочные и долгосрочные обязательства.

Таблица 10– Показатели ликвидности и платежеспособности ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ за 2017 год

Показатели	На начало периода	На конец периода	Нормальное ограничение
Общий показатель платежеспособности	2,558	3,374	>1
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,070	0,001	0,1-0,2
Коэффициент «критической оценки»	0,862	0,245	0,7-0,8
Коэффициент текущей ликвидности	27,460	21,753	1,5-2
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	1,005	1,036	Уменьшение – положительно
Доля оборотных средств в активах	0,445	0,463	>=0,6
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,684	0,808	>=0,1

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена в ближайшее время. Наше изучаемое хозяйство не в состоянии погасить краткосрочную задолженность не привлекая оборотные активы, а к концу года ситуация ухудшилось.

Коэффициент «критической оценки» свидетельствует о том, что при условии поступления денег по дебиторской задолженности предприятие может рассчитаться с кредиторами.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, какую часть текущих обязательств по кредитам и расчетам можно погасить, мобилизовав все оборотные средства. В нашем хозяйстве данный коэффициент соответствует нормальному ограничению, т.е. предприятие способно рассчитаться по своим обязательствам после реализации имущества.

Значение коэффициента маневренности функционирующего капитала удовлетворяет нормальному ограничению и показывает, какая часть функционирующего капитала обездвижена в производственных запасах и долгосрочной дебиторской задолженности.

Коэффициент, характеризующей долю оборотных средств, зависит от отраслевой принадлежности организации. Согласно нормальному ограничению данный коэффициент должен быть выше 0,50, значит, в обществе доля оборотных средств составляет 0,463 на конец года.

Коэффициент, характеризующий наличие собственных оборотных средств у предприятия, необходимых для ее финансовой устойчивости, в нашей организации имеет значение выше допустимого минимума.

Устойчивость финансового состояния предприятия можно характеризовать через систему относительных показателей, которые называются коэффициентами финансовой устойчивости.

Таблица 11 - Показатели финансовой устойчивости ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ за 2017 год

Коэффициенты	Нормальные ограничения	На начало года	На конец года	Отклонения, +, -
1. Коэффициент капитализации(U_1)	$U_1 \leq 1,5$	0,17	0,09	-0,08
2. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования(U_2)	$0,1 \leq U_2 \leq 0,5$	0,68	0,80	+0,12
3. Коэффициент финансовой независимости(U_3)	$0,4 \leq U_3 \leq 0,6$	0,86	0,91	+0,05
4. Коэффициент финансирования(U_4)	$U_4 \geq 0,7$	6,00	10,27	+4,27
5. Коэффициент финансовой устойчивости(U_5)	$U_5 \geq 0,6$	0,98	0,97	-0,01

Коэффициент капитализации показывает, что на 1 руб. вложенных собственных источников средств предприятие привлекло заемные средства.

Анализ коэффициента финансовой независимости позволяет установить достаточно низкий уровень независимости предприятия от внешних источников формирования. Об этом свидетельствует и коэффициент финансирования, который выше оптимального показателя. Это говорит об уменьшении вкладываемых заемных средств.

Рассчитанные показатели финансовой устойчивости подтверждают, что хозяйство платежеспособно и имеет хорошее финансовое состояние. Для улучшения своего финансового состояния хозяйству следует более полно и интенсивно использовать земельные ресурсы, генетический потенциал продуктивного скота, ускорить оборачиваемость капитала и т.д.

Проведенные расчёты позволяют утверждать, что организация в целом финансово устойчива, однако значения многих показателей к концу

года имеют тенденцию снижения. Этому есть разумное объяснение – к концу года предприятие сбавляет свои обороты: средств становится меньше, так как все усилия направляются на производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции. Так же на финансовое положение организации оказало влияние и банковский кризис, затронувший республику.

2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля

Бухгалтерский учет формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т.е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий.

Специализированная организация обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, федеральным и (или) отраслевым стандартам. Контроль над хозяйственными операциями движением имущества и выполнением обязательств осуществляется совместно, как работниками Общества, так и централизованной бухгалтерией.

Содержание учетной политики оформляется специальным документом – приказом об учетной политике. Учетная политика с каждым годом уточняется главным бухгалтером.

Учет в хозяйстве осуществляется по плану счетов финансово – хозяйственной деятельности организации, так как, при функциональной организации бухгалтерии структурные подразделения создаются по участкам учетной работы или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирование отчетности, организационная структура бухгалтерии ООО «Хаерби» имеет функциональный вид. Отметим также то, что в хозяйстве учет специализирован.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется в машинно-ориентированной

форме на базе бухгалтерских программ «1С:Предприятие 8.2. 1С:Сельскохозяйственное предприятие. Зарплата и Кадры» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности Общества.

Главный бухгалтер хозяйства на правах главного специалиста является руководителем и организатором всей работы по бухгалтерскому учету и отчетности в хозяйстве. Он обеспечивает правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, осуществляет контроль над сохранностью и правильным расходованием денежных средств и материальных ценностей, соблюдением режима экономии и хозяйственного расчета.

Бухгалтер по растениеводству согласно должностной инструкции ведет учет затрат и выхода продукции растениеводства, составляет отчетную калькуляцию продукции растениеводства и др.

Бухгалтер по животноводству согласно должностной инструкции ведет учет затрат и выхода продукции животноводства, составляет отчетную калькуляцию продукции животноводства. Составляет бухгалтерскую справку о закрытии счета «Расходы будущих периодов» и др.

Бухгалтер по заработной плате ведет работу по учету кадров, начислений и удержаний из заработной платы, а также другие учетные процессы согласно должностной инструкции.

Бухгалтер по учету товарно-материальных ценностей производит оценку материалов, осуществляет контроль за сохранностью материальных ценностей, списанием согласно норм естественной убыли, участвует в составлении форм годового отчета, а также другие учетные процессы согласно должностной инструкции.

Первичный учет в хозяйстве является фундаментом бухгалтерского учета, от того, как полно и правильно на фермах, в мастерских и бригадах выполняются первичные документы, зависит дальнейший как аналитический, так и синтетический учет в центральной бухгалтерии.

Первичный учет в хозяйстве организован согласно графику документооборота, который составляют и применяют в бухгалтерии предприятия. Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. Он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив.

Внутренний контроль необходим для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности. Внутренний контроль в хозяйстве производится ревизионной комиссией.

Для эффективного руководства предприятием применяется экономический контроль. Такой контроль способствует быстро и эффективно решить необходимые задачи, которые возникают при производстве продукции. Также экономический контроль способен обеспечить сохранность имущества организации, а также денежных средств; он помогает экономить и рационально использовать все имеющиеся ресурсы на предприятии.

Экономический контроль укрепляет законность и правопорядок на предприятии, а также помогает выявить резервы роста эффективности предприятия, и выявляет пути совершенствования работы предприятия.

Проверку деятельности ООО «Хаерби» осуществляет ревизионная комиссия, созданная на предприятии, а также налоговые органы. Ревизия, как правило, проводится не реже одного раза в год в конце отчетного года перед составлением финансовой отчетности. Ревизия проверяет состояние учета и отчетности. После проверки составляется заключительный акт ревизии.

На предприятии осуществляется внутривоздушный контроль. Контроль выполняется ревизионной комиссией, которая создается для ревизии специально. В состав такой комиссии входят различные специалисты, например, агрономической, экономической, зоотехнической или инженерной службой, в зависимости от того где и каким образом будет

проходить ревизия.

Для ревизии, помимо специалистов, также выбирают председателя комиссии. Деятельность ревизионной комиссии основывается на законодательных актах, а также на Уставе ООО «Хаерби».

Ревизия в ООО «Хаерби» в основном проводится два раза в год, как правило, за год и за полугодие. Перед тем как провести ревизию ревизионная комиссия составляет план, которым она будет руководствоваться в течение проверки.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА И СОВЕРШЕНТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ ЗА СОХРАННОСТЬЮ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОРМОВОЙ БАЗЫ В ООО «ХАЕРБИ»

ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Синтетический и аналитический учёт поступления и использования кормовой базы

Для правильной организации кормления животных необходим количественный и качественный учет кормов. Учетной политикой ООО «Хаерби» прописан график документооборота и утверждены первичные документы по учету поступления и использования кормовых культур.

Основанием для составления акта приема грубых и сочных кормов (Форма №СП-17) служат расчеты комиссии по определению объемов каждого стога или скирды и определения веса сена, соломы. Акт на приемку грубых и сочных кормов составляется отдельно на каждый вид заготовленного корма (сено, силос, солома, корнеплоды и др.) в двух экземплярах. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию организации и служит основанием для оприходования кормов, второй со схемой расположения стогов, скирд и т.д. передается фуражиру или другому лицу, принявшему корма (зав. фермой). В акте указывают состав комиссии, место расположения кормов, площадь, с которой собраны корма, номера скирд и стогов, размеры каждой в отдельности скирды, объем в кубических метрах, вес 1 м³ и вес всей скирды (стога) в центнерах. К акту прилагается схема расположения стогов, скирд, башен, траншей и буртов.

Акт подписывают члены комиссии по приему кормов, бригадир (ответственный за работы) и материально ответственное лицо. Кроме того, он рассматривается и утверждается руководителем организации.

Принятые комиссией скирды и стога сена закрепляют за фермами, бригадами или отдельными откормочными пунктами и передают под

ответственность материально ответственных лиц. При этом составляется описание кормов, в которой указывается вид кормов, их нахождение, количество в натуре, количество кормо-единиц и переваримого протеина (по данным вет-лаборатории), в конце описи роспись заведующего фермой или бригадира (табл. 12).

Таблица 12 – Описание кормов, закрепленных за фермой N 2 крупного рогатого скота (на зимний период 2017/18 года)

Место распо- Ошибка!	Вид кормов	N скирды, Ошибка!	Количество, ц			Ответственный за корма	Отметки
			в натуре	кормо-единиц	про- Ошибка		
Бригада N 2	Сено естественное	N 26	150	48	43	Объезчик, Халиуллин Р.Н.	
Поле N 4	Сено многолетних трав	N 37	100	49	53	Объезчик, Халиуллин Р.Н.	
Ферма N 2	Силос кукурузный и т.д.	N 12	2000	400	28	Зав. фермой Ганиева Р.Ш.	
Итого		X	X	9000	1000	X	X

Отпуск кормов, находящихся в поле, непосредственно к месту их скармливания производится материально-ответственным лицом, за которым они закреплены. Для этого выписывают накладную (ф. №264-АПК) или путевку (ф. №СП-4), в которой отражают, куда отпущены корма, № стога, скирды, объем и вес по бирке.

Заготовленный силос принимает комиссия через 15 - 25 дней после силосования зеленой массы. Перед силосованием корма ямы, траншеи, башни и другие места хранения измеряют и определяют их объем. При приеме силоса комиссия взвешивает 1 м³ и, пользуясь данными объема, определяет общий вес по каждому в отдельности месту хранения.

В том случае, когда нельзя или трудно определить фактический вес силосной массы, пользуются специально разработанными таблицами.

В процессе силосования поступающую зеленую массу (кукуруза, подсолнечник, капуста, вико-овсяная смесь, клевер, трава и др.) нужно учесть отдельно. Это необходимо как для определения урожайности зеленой

массы с одного гектара, так и для начисления оплаты труда рабочим, занятым ее уборкой.

На практике в нашем хозяйстве вся зеленая масса взвешивается. В актах на оприходование силоса пишут количество заложенной массы по видам и делают скидку на потери сухого вещества при силосовании (на угар).

Хозяйство в определенных количествах, кроме силоса, заготавливают и сенаж, который представляет собой провяленную до влажности 50 - 60% скошенную массу из различных бобовых и злаковых трав. По питательным свойствам сенаж ближе к зеленой массе, чем силос или сено.

В организации должен быть строгий учет и контроль за сохранностью и использованием сенажа.

Скошенная масса многолетних и однолетних трав подвергается провяливанию до установленной влажности непосредственно в поле.

Далее сенажную массу завозят в башни, траншеи и в другого вида хранилища для консервирования без доступа воздуха. Количество сенажа определяется и приходится по данным взвешивания. При этом общий вес массы, заложенной в герметические башни, уменьшенные на 5% на потери, а при закладке в обычные башни и силосные траншеи - на 10%.

Взвешивание сенажной массы оформляется в регистрах на отправку зерна и другой продукции (ф. №СП-1). Они открываются на каждый вид сенажа (с естественных сенокосов, с посевов многолетних трав и т.д.). В реестрах расписывается водитель, доставивший корм к месту хранения, и принявший сенаж заведующий (бригадир животноводства, фуражир). Регистры ежедневно подписывают агроном или зоотехник, отвечающие за соблюдение установленной технологии закладки сенажа.

После заполнения хранилища сенажной массой составляется акт приема грубых и сочных кормов (ф. №СП-17). В акте указывают дату его составления, тип и номер хранилища, вид сырья, из которого приготовлен сенаж, дату начала и окончания закладки, объем сенажа в кубических метрах, вес одного кубического метра, а также общее количество кормовых единиц и

переваримого протеина (по данным ветлаборатории или исходя из табличных данных).

Акт подписывает комиссия с обязательным участием зоотехника хозяйства.

Сбор урожая корнеплодов оформляется дневниками поступления сельскохозяйственной продукции (форма № СП-14), которые ведут приемщики продукции на месте уборки. Ботву корнеплодов, используемую на силос или на корм скоту в период уборки, учитывают как зеленую массу.

Зеленая масса трав и других культур, ботва корнеплодов, капустный лист и т.п., предназначенные на корм скоту, при доставке их к местам скармливания животных должны в обязательном порядке взвешиваться.

В конце дня бригадир животноводства по отвесам весовщика записывает количество скормленной зеленой массы трав в ведомость учета расхода кормов (форма № СП-20). Ведомость составляется в двух экземплярах: (первый с распиской в получении) остается у бригадира растениеводства, а второй (с распиской об отпуске) - у бригадира животноводства.

Акт на оприходование пастбищных кормов (ф. № СП-18). Акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных по укосному методу (ф. № СП-19), служат для оприходования зеленой массы культурных, улучшенных и естественных пастбищ, скормленной скоту без уборки путем выпаса. Количество зеленой массы определяет комиссия, с участием агронома и зоотехника. При этом для ее оформления в первом документе (ф. № СП-18) используют нормы потребления зеленой массы на голову животных в зависимости от вида и количества дней их выпаса на пастбище. Во втором документе учет зеленой массы ведется исходя из весовых данных по типовой методике, с этой целью выкашивается определенная площадка (клетка) угодий в нескольких местах и полученную массу взвешивают, затем переводят количество полученной продукции на всю площадь угодий.

В состав комиссии обязательно включаются представители агрономических и зоотехнических служб. Выбор того или иного способа учета использованных кормов (зоотехнический или укосный) определяется членами комиссии с учетом особенностей травостоя на участке.

По актам, переданным в бухгалтерию, скормленные корма списывают на расходы по содержанию соответствующих видов и групп животных. Данные о скормленной животным зеленой массе отражают для определения урожайности культурных и улучшенных пастбищ, которые выражаются в воздушно-сухой массе (сена) в центнерах.

Зеленую массу с естественных сенокосов, скормленную животным, показывают в актах без оценки либо в оценке, равной сумме фактических затрат по содержанию естественных сенокосов.

Корма, отправляемые с полей к местам зимовки скота, сопровождаются накладной (выписываются материально ответственным лицом, отпустившим корма) и по доставке к месту хранения сдаются фуражирам, бригадирам и другим материально ответственным лицам под расписку. Накладные на перевезенные корма передают в бухгалтерию, где ведется учет всех кормов по видам и местам хранения с указанием питательности кормов, содержания в них переваримого протеина и других качественных показателей.

При составлении месячного отчета о движении продуктов и материалов по ферме корма, подвезенные с полей, должны быть показаны отдельной строкой с указанием номеров перевезенных стогов, скирд, буртов (кагатов). На основании отчетных данных отделений (цехов) бухгалтерия отражает в учете внутривладельческое перемещение кормов, отмечая это в описи кормов, закрепленных за фермой.

Отпуск кормов (зерновых отходов, комбикормов, сена, силоса, сенажа и др.) со складов или других мест хранения для скармливания животным производится по ведомости учета расхода кормов (форма №СП-20).

Ведомости на получение кормов непосредственно для кормления животных выписываются в бухгалтерии на основании расчета потребности кормов на предстоящий период и подписываются руководителем сельскохозяйственной организации, главным зоотехником и главным бухгалтером. В них указывается, для какого вида и группы скота и птицы предназначается корм (на каждую группу составляется отдельный документ), установленный лимит ежедневного отпуска исходя из утвержденных норм кормления в пределах общего количества кормов, разрешенных к расходованию (в пределах установленного лимита), фактически отпущенные корма (скормленные) из расчета на имевшееся поголовье.

Ведомости расхода кормов выдаются бригадирам на срок, на который составлены кормовые рационы, но не более чем на месяц в двух экземплярах, из них один передается лицу, отпускающему корма, а второй хранится у получателя.

Отпуск сена, силоса, сенажа и другой продукции, используемой на корм без взвешивания, не производится.

Первый экземпляр указанных документов с распиской получателя кормов служит основанием для списания с подотчета кладовщика или другого материально ответственного лица отпущенных кормов. Второй - с распиской кладовщика на отпуск кормов находится у заведующего фермой, бригадира.

Ведомости расхода кормов проверяются руководителем подразделения и представляются в бухгалтерию для отражения расхода кормов в журнале учета расхода кормов (форма №СП-20).

На счёте 10 «Материалы» субсчёте 7 «Корма» учитывают наличие и движение кормов (как собственного производства, так и покупных). Аналитический учёт кормов ведут по их видам, сортам, количеству и стоимости. На складах и в других местах хранения – по количеству. Сено однолетних и многолетних трав, а также природных сенокосов учитывают на одном аналитическом счёте «Сено всех видов», а солому озимых и яровых

культур – на общем счёте «Солома». На отдельных аналитических счетах учитывают также заготовленный сенаж, силос, кормовые корнеплоды и другие виды кормов.

В ООО «Хаерби» при оприходовании кормов составляют следующие бухгалтерские записи:

Таблица 13 – Основные бухгалтерские записи по оприходованию кормов в ООО «Хаерби»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Оприходованы корма, полученные от производства продукции растениеводства	10-7	20-1
Оприходованы корма, полученные от переработки промышленных производств	10-7	20-3
Оприходованы корма, закупленные у других организаций НДС	10-7 19	60 60
Оприходованы зерноотходы, полученные от сортировки и сушки зерновой продукции	10-7	43
Скормлены пастбищные корма на корню крупному рогатому скоту	20-2	20-1

Фуражное зерно, переданное на давальческих условиях другим организациям для переработки на комбикорм, учитывают отдельно. Полученный от переработки (комбикорм), в учёте отражается по учётной стоимости перерабатываемого сырья организации, включая затраты на переработку, доставку, погрузочные работы и стоимость кормовых добавок.

Так ООО «Хаерби» передал в переработку ООО «Казанская Реалбаза» 500ц зерна по фактической себестоимости 130000 тыс. руб. Стоимость кормовых добавок (белково-витаминно-минеральных, премиксов и т.д.) для производства комбикормов составила – 20000 тыс. руб.

Услуги сторонней организации по переработке зерна в комбикорм составили 25 000 тыс. руб.

Расходы по доставке комбикормов сторонней организацией составили 5000 тыс. руб.; заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы – 250

тыс. руб.; отчисления в фонд социальной защиты населения – 75 тыс. руб..

От переработки зерна получено 550ц комбикорма.

Таблица 14 – Основные бухгалтерские записи по переработке зерна на комбикорма сторонней организацией в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сума, тыс. руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списано зерно переданное в переработку	10-9 «Сырьё, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону»	43-1 «Продукция растениеводства»	130000
2	Списаны кормовые добавки израсходованные на производство комбикорма	10-9	10-1 «Сырьё и материалы»	20000
3	Списаны услуги сторонней организации связанные с переработкой зерна в комбикорм	10-9	60	25000
4	Списана стоимость услуг транспортной организации по перевозке зерна и комбикорма	10-9	60	5000
5	Начислена заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы	10-9	70	250
6	Произведены отчисления в фонд социальной защиты населения	10-9	69	75
7	Оприходован комбикорм в сумме фактических затрат связанных с его производством	10-7	10-9	180325

Организации АПК, производящие комбикорм, учитывают давальческое зерно на забалансовом счёте 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Зерно, сданное ООО «Хаерби» хлебоприёмному комбинату в обмен на комбикорм, списывают в дебет счёта 90 «Реализация» субсчёт 2 «Себестоимость реализации» с отнесением расходов по оплате труда работников, занятых на затаривании погрузке и разгрузке, отчислений на социальное страхование, платежей в бюджет и других расходов и услуг,

связанных с обменом (кроме транспортных расходов, возмещаемых заготовительными организациями).

Таблица 15 – Бухгалтерские записи на оприходование плющеного зерна

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Оприходовано от урожая зерно злаковых и бобовых культур в стадии восковой спелости в оценке по плановой себестоимости	10-7 аналитические счета, учитывающие зерно и зерносмеси конкретных культур	20-1 аналитические счета, учитывающие затраты и выход продукции конкретных культур
2	Отпущено зерно в плющилку для переработки	20-1 аналитический счёт «Плющение и консервирование зерна»	10-7
3	Израсходованы консерванты для плющения и консервирования зерна	20-1	10-1
4	Списана израсходованная плёнка, соль и другие материалы для закладки зерна в хранилища	20-1	10-15
5	Оприходовано плющенное зерно в оценке по плановой себестоимости	10-7 аналитические счета, учитывающие плющенное зерно по культурам и зерносмеси	20-1 аналитический счёт «Плющение и консервирование зерна»

Комбикорм, полученный от хлебоприёмного комбината в порядке обмена на сданное зерно отражают бухгалтерской записью: дебет счёта 10 «Материалы» субсчёт 7 «Корма» и кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

Обобщение данных по субсчёту 10-7 «Корма» производится в разрезе учётных групп данного субсчёта с выделением кормов собственного производства и покупных.

Таблица 16 - Бухгалтерские записи по использованию кормов в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Списаны корма использованные на корм: продуктивному скоту рабочему скоту	20-2	10-7
		23-8	10-7
2	Реализованы корма	90-2	10-7
3	Отражена недостача кормов по учётной стоимости	94	10-7
4	Отпущены зерноотходы в промышленную переработку	20-3	10-7

3.2. Исчисление себестоимости кормовых культур

Учет затрат и выхода продукции ведут на аналитических счетах, открываемых на каждый вид кормовых культур.

Источниками данных для составления отчётных калькуляций являются показатели аналитического учёта к счёту 20 «Основное производство», (субсчёт 1 «Растениеводство»).

Распределение затрат между основной (сопряженной) и побочной продукцией при составлении нормативно-прогнозных (плановых) и отчётных калькуляций продукции кормовых культур может осуществляться одним из следующих методов: прямого счёта; распределения затрат по коэффициентам; распределения затрат по действующим реализационным ценам; исключение затрат в нормативной оценке; распределения затрат по кормовому достоинству.

Отдельным объектом учёта затрат являются однолетние травы. При использовании посевов однолетних трав, улучшенных и естественных сенокосов и пастбищ для получения одного вида продукции, затраты по ним полностью относят на её себестоимость.

Себестоимость одного центнера исчисляется делением учётной суммы затрат на массу произведенной продукции.

Затраты по возделыванию и уборке урожая сеяных однолетних трав при получении нескольких видов продукции, распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1ц – 1,0; семена однолетних трав 1ц – 9,0; солома 1ц – 0,1; зелёная масса 1ц – 0,25.

Таблица 17 – Расчёт себестоимость продукции однолетних трав в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Наименование Ошибка!	Количество, ц	Коэффициент перевода в усл.	Условная продукция	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, тыс. руб.	Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.
Сено	8000	1	8000	55,8	251100	31,4
Зелёная масса	21200	0,25	5300	36,9	166050	7,83
Семена	112	9,0	1008	7,0	31500	281,25
Солома	380	0,1	38	0,3	1350	3,6
Итого	–	–	14346	100	450000	–

Затраты по выращиванию многолетних трав, приходящихся на продукцию отчётного года, состоят из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет по многолетним травам (расходы на подготовку почвы к посеву, посев, уход за посевами, стоимость семян, гербицидов и ядохимикатов, удобрений и др.) распределяются по годам их использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Когда посеvy многолетних трав используются в течении двух лет, на каждый год их использования относят 50% затрат, при трёхлетнем использовании трав на продукцию первого года 33% затрат, второго года – 34% и третьего года – 33%.

Затраты по выращиванию и уборке многолетних трав, распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено 1ц – 1,0; семена 1ц – 75,0; солома 1ц – 0,1; зелёная масса 1ц – 0,3.

Используя приведенные коэффициенты, определяют общее количество условной продукции. Затем исчисляют удельный вес отдельных

видов продукции в её общей массе. На основании этих данных производят расчёт себестоимости конкретных видов продукции.

Затраты по выращиванию многолетних трав 2017 года в отделении №3 на площади 198 га составили 280000 тыс. руб., а сумма затрат незавершённого производства, отнесенная на издержки производства текущего года 36000 тыс. руб.

Затраты по уборке сена, семян, соломы составили – 156000 тыс. руб. Скармлено продуктивному скоту на выпасе 35 га многолетних трав.

Таблица 18 –Субсчёт 20-1 аналитический счёт «Выращивание многолетних трав» в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Затраты на выращивание, тыс. руб.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. руб.	Калькуляционная разница, тыс. руб.	Итого
Сальдо на начало года 36000	Площадь – 260 га Сено 7500ц · 18 тыс. руб. =135000	7189	142189
Затраты по выращиванию текущего года 280000	Зелёная масса 20500ц · 6 тыс. руб.=123000	6395	116605
Затраты по уборке сена, семян, соломы 156000	Семена 110ц·1430 тыс. руб =157300 Солома 420ц·1,8 тыс. руб.=756 Скармлено продуктивному скоту на выпасе 35га·1500тыс. руб .=52500	884 34 3500	156416 790 56000
Всего затрат с начала года 472000	Итого: 468556	3444	472000

1. Определяем фактическую себестоимость 1га посевов многолетних трав:

$$\frac{36000\text{тыс.руб.} + 280000\text{тыс.руб.}}{198\text{га}} = 1600\text{тыс.руб.}$$

2. Определяем фактические затраты по посевам многолетних трав скормленных скоту на выпасе: 1600 тыс. руб. x 35= 56000 тыс. руб.

3. Определяем калькуляционную разницу по многолетним травам, скормленным на выпасе: 56000 тыс. руб. – 52500=3500 тыс. руб.

Фактические затраты на продукцию многолетних трав составили:

472000 тыс. руб. – 56000 тыс. руб. = 416000 тыс. руб.

При помощи коэффициентов, всю продукцию переводим в условную. Затем исчисляем удельный вес отдельных видов продукции в общей её массе, и на основании исчисленных удельных весов, распределяем затраты на производство и себестоимость конкретных видов продукции.

Себестоимость 1ц продукции исчисляется делением затрат отнесенных на конкретный вид продукции, на её физическую массу. (табл.).

Таблица 19 – Расчёт себестоимости продукции многолетних трав в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Наименование Ошибка!	Количество, ц	Коэффициент перевода в усл.	Условная продукция	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, тыс. руб.	Ошибка! единицы продукции , тыс. руб.
Сено	7500	1	7500	34,18	142189	18,96
Зелёная масса	20500	0,3	6150	28,03	116605	5,69
Семена	110	75	8250	37,60	156416	1421,96
Солома	420	0,1	42	0,19	790	1,9
Итого			21942	100	416000	

Себестоимость 1ц силоса определяется исходя из фактически произведенных затрат по силосованию путём прибавления стоимости зелёной массы и других компонентов, используемых для силосования, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса.

Полученную сумму делят на количество готового силоса за вычетом угара.

Затраты по аналитическому счёту «Заготовка силоса» составили:

- оплата труда – 10000 тыс. руб.
- отчисления в фонд социальной защиты населения – 3000 тыс. руб.
- работы и услуги – 23000 тыс. руб.

Фактическая себестоимость кукурузы и зелёной массы овса – 220 000 тыс. руб.

- затраты на содержание силосных траншей – 12000 тыс. руб.

- затраты на организацию производства и управление – 8000 тыс. руб.
- прочие затраты – 12000 тыс. руб.
- оприходовано готового силоса 25500ц, нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 11 тыс. руб.

Расчёт фактической себестоимости готового силоса произведен следующим образом:

Таблица 20 – Субсчёт 20-1 аналитический счёт «Заготовка силоса» в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Затраты на закладку силоса, тыс. руб.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. руб.	Калькуляционная разница, тыс. руб.	Итого
Затраты на закладку силоса 68000 Фактическая стоимость зелёной массы отпущенной на силосование 220000	Силос 25500ц x 11 тыс. руб.=280500		
Всего затрат 288000	Итого: 280500	7500	288000

Определяем сумму фактических затрат на производство силоса:

288000 тыс. руб. (10000+3000+23000+12000+8000+12000+220000)

1. Определяем фактическую себестоимость 1ц силоса: 288000 тыс. руб. : 25500 ц = 11,3 тыс. руб.

2. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью силоса: 288000 тыс. руб. – 280500 тыс. руб. = 7500 тыс. руб.

3. Для определения себестоимости силоса с учётом его питательных качеств (так как питательная ценность кукурузного силоса по фазам спелости колеблется, см. табл.), а также угара учёт засилосованной массы необходимо вести отдельно по её видам на следующих аналитических счетах:

- зелёная кукурузная масса, не образовавшая початков (молочная);
- зелёная кукурузная масса с початками молочно-восковой спелости;
- зелёная кукурузная масса с початками восковой спелости;
- кукурузная масса сухих стеблей;
- зелёная масса прочих сельскохозяйственных культур.

Подсчитано, что запаздывание с уборкой трав ведёт к потере 2% корм. ед. Растения должны быть убраны в ранние фазы вегетации, так как в этот период в растениях меньше всего клетчатки, 17-20% сухого вещества и 15-18% переваримого протеина.

Себестоимость 1ц сенажа состоит из фактических затрат на производство зелёной массы, её доставку, расходов на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки сенажа, а также расходов по сенажированию. При исчислении себестоимости 1ц готового сенажа необходимо полученную сумму вышеназванных затрат разделить на количество готового сенажа за вычетом скидки на потери 5% при закладке в герметические башни и 10% – при закладке башни.

Затраты по аналитическому счёту «Заготовка сенажа» составили:

- оплата труда – 12000 тыс. руб.
- отчисления во внебюджетные фонды – 3600 тыс. руб.
- работы и услуги – 25000 тыс. руб.
- стоимость зелёной массы однолетних и многолетних трав – 282655 тыс. руб.
- затраты по содержанию сенажных сооружений (хранилищ) – 15000 тыс. руб.
- затраты на организацию производства и управление – 9400 тыс. руб.

Оприходовано готового сенажа 22500 ц по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости 9,5 тыс. руб.

Расчёт фактической себестоимости готового сенажа произведен следующим образом:

Таблица 21– Субсчёт 20-1аналитический счёт «Заготовка сенажа» в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Затраты на закладку сенажа, тыс. руб.	Выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, тыс. руб.	Ошибка! разница, тыс. руб.	Итого
Затраты на закладку сенажа 65000 Фактическая стоимость зелёной массы отпущенной на сенажирование 282655	Сенаж 22500ц x 13,5 тыс. руб.=303750		
Всего затрат 347655	Итого: 303750	43905	347655

1. Определяем сумму фактических затрат на производство сенажа:
347655 тыс. руб. (12000 тыс. руб.+3600 тыс. руб. +25000 тыс. руб. +15000 тыс. руб.+9400 тыс. руб. +282655 тыс. руб.)

2. Определяем фактическую себестоимость 1ц сенажа:
347655 тыс. руб.:22500ц=15,45 тыс. руб.

3. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью сенажа:
347655 тыс. руб. – 303750 тыс. руб.=43905 тыс. руб.

Так как, нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость ниже фактической, поэтому сумма калькуляционной разницы списывается методом дополнительной записью каналам использования продукции.

С высокопродуктивных культурных сенокосов и пастбищ получают сено, зелёный корм, на уборку которого затрат не производится, животные сами съедают его без предварительной уборки, и зелёную массу для приготовления других видов кормов – силоса, сенажа и т.д.

Поэтому продукция культурных сенокосов и пастбищ должна калькулироваться на разных этапах производства.

Затраты по созданию и улучшению культурных сенокосов и пастбищ, приходящиеся в порядке распределения на данный год, и текущие расходы определяют себестоимость продукции отчётного года.

Затраты по улучшенным и естественным сенокосам и пастбища, используемым для получения одного вида продукции, относят на её

себестоимость.

Если улучшенные сенокосы, культурные пастбища предназначены для получения нескольких видов продукции, то затраты по их содержанию распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально её сбору в кормовых единицах.

Себестоимость зелёной массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корм скоту, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

Себестоимость единицы продукции подсобных промышленных производств по переработке сельскохозяйственной продукции исчисляется ежемесячно исходя из суммы затрат на её производство за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной реализации или использования, разделенной на объём произведенной продукции.

При переработке зерна на мельницах, объектами исчисления себестоимости являются переработка (размол) одной тонны зерна и одна тонна готовой продукции (муки, круп).

Себестоимость размола одной тонны зерна исчисляется, если на мельнице хозяйства производят размол своего зерна и зерна сторонних заказчиков. Для этого общую сумму затрат на работу мельницы (без стоимости переработанного собственного зерна) делят на количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Затраты, по переработке давальческой продукции (организаций, и отдельных лиц), списываются с кредита счёта 20 «Основное производство», субсчёт 3 «Промышленное производство» в дебет счёта 90 «Реализация», субсчёт 2 «Себестоимость реализации».

Для определения себестоимости 1ц муки, круп и других продуктов переработки зерна, необходимо к себестоимости размола, произведенного для своего хозяйства, прибавить себестоимость собственного зерна отпущенного в размол и вычесть стоимость побочной продукции, а

полученную сумму разделить на количество произведенной для организации готовой продукции.

Затраты между видами продукции распределяются пропорционально их стоимости по ценам реализации.

1. Определяем фактическую себестоимость 1ц размола своего зерна и зерна сторонних заказчиков: $90\ 000 \text{ тыс. руб.} : (5000\text{ц}+4500\text{ц})=9,47 \text{ тыс. руб.}$

2. Находим сумму затрат по размолу давальческой продукции (услуг выполненных на сторону) $9,47 \text{ тыс. руб.} \times 4500\text{ц} = 42615 \text{ тыс. руб.}$

Таблица 22 – Счёт 20 «Основное производство» субсчёт 3 «Промышленные производства», аналитический счёт «Мельница» в ООО «Хаерби» Лаишевского района РТ

Затраты на содержание	Стоимость полученной продукции и оказанных услуг по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости, тыс. руб.	Калькуляция разница, тыс. руб.	Итого, тыс. руб.
Затраты на содержание 90 000	Мука 4350 ц x 35 тыс. руб. = 152250	1335	153585
Стоимость зерна отпущенного в переработку 5000ц x 23 тыс. руб.=115000 Калькуляционная разница	Побочная продукция 8800 Услуги на сторону 4500ц x 9 тыс. руб. = 40500	2115	8800 42615
Итого: 205000	201550	3450	205000

3. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной и фактической себестоимостью по размолу давальческой продукции (услуг выполненных на сторону): $(9,47 \text{ тыс. руб.} - 9 \text{ тыс. руб.}) \times 4500=2115 \text{ тыс. руб.}$ (перерасход)

4. Находим сумму затрат на производство муки произведенной в хозяйстве (к себестоимости размола, произведенного для своего хозяйства, прибавляем фактическую стоимость собственной продукции отпущенной в переработку и вычитаем стоимость побочной продукции): $115000 \text{ тыс. руб.} + (90000 \text{ тыс. руб.} - 42615 \text{ тыс. руб.} - 8800 \text{ тыс. руб.}) = 153585 \text{ тыс. руб.}$

5. Определяем себестоимость 1ц муки: $153585 \text{ тыс. руб.} : 5000 \text{ ц} = 35,3$

тыс. руб.

6. Находим калькуляционную разницу между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью полученной для хозяйства муки:

153585 тыс. руб. – 152250 тыс. руб. = 1335 тыс. руб. (перерасход)

Калькуляционная разница списывается с кредита счёта 20 «Основное производство» субсчёт 3 «Промышленные производства» в дебет счетов 10-7; 20-2; 90-2; и т.д. (по каналам использования продукции в течении года).

Анализ действующих методик калькуляции себестоимости кормов в ООО «Хаерби», показывает, что они в основном удовлетворяют требованиям точного исчисления себестоимости продукции кормовых культур, но при обязательном сочетании с методом прямого отнесения затрат на калькулируемую продукцию.

В кормопроизводстве, там где это возможно, необходимо шире применять способ распределения затрат между получаемой продукцией по кормовому достоинству. При этом способе исчисления себестоимости количество различных видов продукции выражается в едином измерении, как правило, в кормовых единицах. Этот способ калькуляции даёт возможность не прибегать к условной оценке отдельных видов побочной продукции, исключает произвольность исчисления основной и сопряжённой продукции и даёт ценные сведения о себестоимости производства кормов.

Действующий порядок учета кормов, потребляемый внутри хозяйства по себестоимости, исключает возможность, объективной оценки работы производителей кормов и животноводства. Добиваясь низкой себестоимости кормов, работники кормопроизводства тем самым обеспечивают рентабельность отрасли животноводства. В связи с этим считаем, что в каждом хозяйстве должна действовать глубоко продуманная система организации данной отрасли, в том числе труда и его оплаты. Оплата труда работников кормопроизводства должна зависеть не только от стоимостных и натуральных показателей производства кормов, но и от результатов их конечных потребителей – животноводства.

3.3. Совершенствование контроля за сохранностью и использованием кормовой базы

Решающим условием увеличения производства и снижения продукции животноводства является организация в сельскохозяйственных предприятиях надлежащего учета и контроля за сохранностью кормов.

Одним из важнейших методических приемов бухгалтерского учета является инвентаризация хозяйственных средств, которая позволяет контролировать сохранность собственности путем сравнения данных бухгалтерского учета с фактическим наличием средств, выявить правильность ведения складского и бухгалтерского учета, а также условия хранения ценностей.

Изучение организации внутреннего контроля в ООО «Хаерби» нами выявлено что инвентаризация кормов в хозяйствах проводится максимум 2 раза в год, и то без качественного анализа, таким образом, необходимо усилить мероприятия по проведению внутреннего контроля на участке учета кормов, которые будут заключаться в следующем:

1. В целях обеспечения своевременного и полного проведения инвентаризации главный бухгалтер должен составить план-график проведения инвентаризации, который состоит из двух частей:

- 1) график плановых инвентаризаций;
- 2) график внеплановых (внезапных) проверок наличия основных средств, материальных ценностей, скота и птицы.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризаций устанавливаются руководителем организации в соответствии с законодательством РФ.

План-график проведения инвентаризаций составляется по приведенной форме и утверждается руководителем организации.

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации _____

« _____ » _____ 201 г.

ПЛАН-ГРАФИК

Проведения инвентаризации _____ на 201 г.

(организации)

№п.п.	Наименование места проведения инвентаризации (объект инвентаризаций)	Наименование инвентаризуемых ценностей	Время проведения инвентаризаций	Ответственные за проведение инвентаризаций
1	Склад для хранения сена	корма	23.11–30.11	Галиев А.Н.

Главный бухгалтер _____

(подпись, Ф. И. О.)

По кормам рекомендуемые сроки проведения инвентаризации два раза в год, по состоянию на 1 июля и 1 декабря отчётного года.

Инвентаризация проводится в установленные сроки независимо от проведения внеплановых инвентаризаций и проверок, проводимых в течении отчётного периода или в связи с возникновением чрезвычайных ситуаций.

2. Руководитель организации обязан помимо годовой инвентаризации организовать через специальные комиссии периодическую проверку не только фактического наличия, но и качества – питательности кормов в течение года по каждому отделению, ферме, бригаде.

Потери количества хранимой массы кормов сравнительно незначительны и колеблются от 0,1 до 5% в зависимости от вида корма и полугодия проверки. Однако, потери питательности кормов очень большие, особенно при несоблюдении технологии хранения. Поэтому представляется целесообразным контроль качества хранимых кормов осуществлять ежемесячно после их оприходования, особенно грубых и сочных кормов, это позволяет предупредить ухудшение качества кормов, снизить затраты на производство продукции животноводства путем сбалансированного кормления животных.

Производство кормов в большом количестве еще не дает гарантии, что они с момента оприходования до периода их использования сохранят те же питательные вещества и будут использованы на корм полностью. Так, при заготовке сена методом обычной полевой сушки в зависимости от видов трав и погодных условий теряется до 30 - 50 % питательных веществ, а еще и при плохом хранении (в небольших стогах на 2,5 - 3 т и менее, особенно если они не защищены от атмосферных осадков), потери питательных веществ увеличиваются и составляют 18 - 20 %. В целом в таких условиях сено теряет 48 - 70 % питательных веществ. Естественно, такой корм при использовании малоэффективен, большая часть его не поедается животными и выбрасывается. Поэтому важное значение имеет улучшение контроля качества кормов на стадии их хранения. Наши наблюдения в хозяйстве показали, что иногда работники формально относятся к определению питательности кормов, результаты анализа не оформляют документально, а это говорит о том, что действительно иногда не проводят анализ кормов, а утверждают приблизительное их содержание. Отсюда возникает необходимость усиления контроля качества кормов со стороны хозяйства. Результаты анализа и контроля кормов должны получать документальное оформление и использоваться в оценке деятельности соответствующих подразделений. В связи с этим для учета и контроля качества кормов на стадии их хранения целесообразно было бы использовать специальную Справку лабораторного анализа кормов и Ведомость учета и контроля сохранности продукции (Приложение А).

Справка должна составляться лаборантом по химическому анализу кормов, а Ведомость учета и контроля сохранности продукции — на основании данных справки и органолептических обследований - комиссией. Ведомость составляется в двух экземплярах, один из которых сдается в бухгалтерию, а другой остается у материально-ответственного лица. Данные ведомости регистрируются в журнале учета кормов, используются для оценки деятельности работников кормопроизводства.

Причинами потерь питательности кормов могут быть погоня работников

кормопроизводства за объемом заготавливаемых кормов и несоблюдение ими технологии их укладки, низкая обеспеченность хранилищами, техническая их неисправность и т.д. Подобные потери, на наш взгляд, должны рассматриваться как потери от брака и недостачи от порчи ценностей. Как первые, так и вторые должны получить документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Так, если потери питательных веществ кормов на стадии хранения произошли по вине производивших их работников хозрасчетного подразделения, и выявлены в текущем году, то такие потери следовало бы рассматривать как потери от брака в производстве и оформлять следующими бухгалтерскими записями: 1) дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 20 «Основное производство» - сторнировочная запись ранее сделанной при оприходовании кормов на сумму стоимости потерь качества; 2) дебет счета 28 «Брак в производстве» кредит счета 70, 69 и т.д. - дополнительные затраты на (переработку) исправление брака качества в производстве; 3) дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 28 «Брак в производстве» - списание дополнительных затрат на исправление брака качества, на затраты производства кормов данного подразделения. При таком списании дополнительных затрат на эту сумму снизится хозрасчетный доход и, следовательно, погашение этих затрат осуществится за счет резерва данного подразделения.

Если же потери питательности и качества кормов на стадии хранения (по вине работников кормопроизводства) выявлены в следующем году (после их оприходования), т.е. после 1 января, то следовало бы рассматривать их как недостачи от порчи материальных ценностей и оформлять следующими записями: 1) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит счета 10 «Материалы» - на сумму стоимости потерь; 2) дебет счет 73 субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списание на счет виновных лиц на сумму стоимости потерь; 3) дебет счета 96 «Резервы предстоящих платежей» кредит

счета 73 субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — погашение стоимости потерь питательных веществ и качества кормов за счет резерва данного подразделения.

Аналогичные записи целесообразно проводить также в случае снижения качества кормов по вине других материально-ответственных лиц, а если не установлены виновные лица, то стоимость недостач, потерь и хищений списывать в установленном порядке за счет финансовых результатов.

Предлагаемый порядок учета и контроля хранения кормов, а также оформление их результатов на счетах бухгалтерского учета позволит повысить ответственность работников кормопроизводства за производством и соблюдением технологии заготовки кормов, правильно оценивать деятельность хозрасчетных подразделений, сохранить необходимое качество кормов для сбалансированного кормления сельскохозяйственных животных. Потери питательности кормов представляется возможным оценивать по планово-учетным ценам. Так, в условиях применения нормативно-цеховой системы планирования, учета и контроля затрат в животноводстве, корма в течении года оцениваются по разработанным в каждом хозяйстве планово-учетным ценам. При разработке цен на корма собственного производства целесообразно учитывать их качество. Например, в хозяйстве оприходовано 500 ц сена на сумму 25 000 рублей. Из них 200 ц было первого класса с содержанием в 1 ц сена 0,47 ц кормовых единиц и 300 ц второго класса с содержанием в 1 ц 0,42 ц кормовых единиц. Отсюда стоимость 1 ц кормовой единицы составила 114 руб. = 25 000: (200 x 0,47+300 x 0,42). Следовательно цена 1 ц сена первого класса 53,6 руб. (114 x 0,47), второго класса - 47,9 руб. (114 x 0,42).

В нашем примере, если при анализе установлено, что сено, ранее оцененное по первому классу, в результате плохого скирдования потеряло 0,05 ц корм, ед. или 10,6% в расчете на 1 ц сена и переоценено вторым классом, то стоимость потерь качества в расчете на 1 ц сена составит 5,7 руб. (53,6-47,9). В хозяйстве, например, естественная норма потерь кормовых единиц для сена за данный период составляет 5%, тогда 5,6 % из стоимости выявленных потерь

качества кормов необходимо списать за счет виновных лиц, а 5% за счет хозяйства.

Такая методика оценки и списания стоимости потерь качества кормов является объективной, так как иначе стоимость потерь качества кормов переходит через количество использованных кормов на затраты производства продукции животноводства и необоснованно увеличивает себестоимость ее единицы. Такой порядок оценки потерь качества кормов, как видно из примера, не составляет трудностей для его широкого применения в практике сельскохозяйственных организаций.

Организация эффективной системы контроля и учета результатов использования кормов может быть обеспечена только при тесной взаимосвязи указанных функций управления с нормированием и анализом.

Целесообразно также проводить в хозяйствах, кроме последующего (завершающего) контроля расхода кормов в животноводстве, предварительный и текущий (оперативный) контроль соблюдения научно-обоснованных норм расхода кормов для каждой группы животных с учетом их продуктивности.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В выпускной квалификационной работе в соответствии с поставленными целями проведен анализ как теоретических основ учета производства и использования кормовой базы, как составной части материально-производственных запасов, так и практических аспектов этой проблемы на примере общества с ограниченной ответственностью «Хаерби» Лаишевского района РТ. В процессе изучения особое внимание уделялось современному состоянию организации учета и контроля за поступлением и использованием запасов сельскохозяйственного производства.

В теоретической главе были рассмотрены задачи и требования, предъявляемые к учету кормов, виды оценки и необходимость внутрихозяйственного контроля кормов. Рассмотрены оценка сельскохозяйственных запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

По результатам оценки деятельности нашего хозяйства – ООО «Хаерби» Лаишевского района было выявлено, что хозяйство находится в благоприятной природно-экономической зоне, где имеются все условия для эффективного производства.

Специализация общества скотоводческая молочно направленного, уровень специализации средний. Показатели обеспеченности основными фондами и трудовыми ресурсами находятся на уровне среднереспубликанских данных.

ООО «Хаерби» является рентабельным в целом по хозяйству. В отчетном году уровень рентабельности составил 10,2%, что на 0,5 пункта выше среднереспубликанского показателя.

Результаты анализа финансового состояния позволяют говорить об устойчивом финансовом положении организации, низкой вероятности банкротства.

В целом бухгалтерский учет в ООО «Хаерби» ведется согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности Российской Федерации. Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдения законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель хозяйства – Вафин Р.К. Для ведения бухгалтерского учета в «Хаерби» составлена учетная политика.

По организации бухгалтерского учета в хозяйстве можно сказать, что одной из актуальных проблем на сегодняшний день в хозяйстве является повышение квалификации работников экономической службы.

При первичном учете производства и использования кормов можно отметить следующие часто встречающиеся недостатки: имеются незаполненные графы в первичных документах; отсутствие подписей; многие первичные документы составляются несвоевременно, и на некоторых отсутствуют даты их составления.

В ООО «Хаерби» на счёте 10 «Материалы» субсчёте 7 «Корма» учитывают наличие и движение кормов (как собственного производства, так и покупных). Аналитический учёт кормов ведут по их видам, сортам, количеству и стоимости. На складах и в других местах хранения – по количеству.

Учет затрат и выхода продукции ведут на аналитических счетах, открываемых на каждый вид кормовых культур.

Источниками данных для составления отчётных калькуляций являются показатели аналитического учёта к счёту 20 «Основное производство», (субсчёт 1 «Растениеводство»).

Анализ действующих методик калькуляции себестоимости кормов в ООО «Хаерби», показывает, что они в основном удовлетворяют требованиям точного исчисления себестоимости продукции кормовых культур, но при обязательном сочетании с методом прямого отнесения затрат на калькулируемую продукцию.

В кормопроизводстве, там где это возможно, необходимо шире

применять способ распределения затрат между получаемой продукцией по кормовому достоинству. При этом способе исчисления себестоимости количество различных видов продукции выражается в едином измерении, как правило, в кормовых единицах. Этот способ калькуляции даёт возможность не прибегать к условной оценке отдельных видов побочной продукции, исключает произвольность исчисления основной и сопряжённой продукции и даёт ценные сведения о себестоимости производства кормов – себестоимости одной кормовой единицы.

Действующий порядок учета кормов, потребляемый внутри хозяйства по себестоимости, исключает возможность, объективной оценки работы производителей кормов и животноводства. Добиваясь низкой себестоимости кормов, работники кормопроизводства тем самым обеспечивают рентабельность отрасли животноводства.

Решающим условием увеличения производства и снижения продукции животноводства является организация в сельскохозяйственных предприятиях надлежащего учета и контроля за сохранностью кормов.

В ООО «Хаерби» создана постоянно действующая ревизионная группа, призванная своевременно вскрыть и предупредить порчу или хищение кормов, отслеживать правильность ведения текущего учета нормативно-правовых требований. Однако при проведении ревизий не в силах охватить все моменты и объекты учета своевременно, откуда вытекают недостатки и хищения.

Изучение организации внутреннего контроля в ООО «Хаерби» нами выявлено что инвентаризация кормов в хозяйствах проводится максимум 2 раза в год, и то без качественного анализа, таким образом, необходимо усилить мероприятия по проведению внутреннего контроля на участке учета кормов, которые будут заключаться в следующем:

1. В целях обеспечения своевременного и полного проведения инвентаризации главный бухгалтер должен составить план-график проведения инвентаризации, который состоит из двух частей:

- 3) график плановых инвентаризаций;
- 4) график внеплановых (внезапных) проверок наличия основных средств, материальных ценностей, скота и птицы.

2. Руководитель организации обязан помимо годовой инвентаризации организовать через специальные комиссии периодическую проверку не только фактического наличия, но и качества – питательности кормов в течение года по каждому отделению, ферме, бригаде.

В связи с этим для учета и контроля качества кормов на стадии их хранения целесообразно было бы использовать специальную Справку лабораторного анализа кормов и Ведомость учета и контроля сохранности продукции.

Целесообразно также проводить в хозяйствах, кроме последующего (завершающего) контроля расхода кормов в животноводстве, предварительный и текущий (оперативный) контроль соблюдения научно-обоснованных норм расхода кормов.

Организация эффективной системы контроля и учета результатов использования кормов может быть обеспечена только при тесной взаимосвязи указанных функций управления с нормированием и анализом. в для каждой группы животных с учетом их продуктивности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. 23.07.2013) // СЗ РФ.2000. №32. Ст. 3340. Доступ из справ. - правовой системы «Консультант Плюс».

2. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.12.2001 №197-ФЗ: принят ГД ФС РФ от 21.12.2001 в ред. от 28.12.2013. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 06 декабря 2011 г. N 402–ФЗ (с посл. изм. и доп. от 04 ноября 2014 г.). Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».

4. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление от 6 марта 1998 г. № 283. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н // Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/08) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 октября 2008 N 106н (с посл. изм. и доп. от 18.12.2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 июля 1999 N 43н (с посл. изм. и доп. от 08 ноября 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-

производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010)]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9.О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 No 66н (в ред. от 17.08.2012 No 113н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. - No 35. – 30 августа.

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 No 94н (в ред. от 08.11.2010 No 142н) // Экономика и жизнь. – 2000. – No 46.

11.Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 No 107 (в ред. от 30.01.2013 No 67) // Российская газета. – 2011. - No 51. – 11 марта.

12.Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (проект) [Электронный ресурс]:
http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/06/PBU_Zapasy.pdf.

13.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство». [Введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н (ред. от 18.07.2012)].

14.Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 No 119н (в ред. от 24.12.2010 No 186н) // Российская газета. – 2002. - No 36. – 27 февраля.

15.Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. [Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 №49 (ред. от 08.11.2010)].

16.Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на

производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.03 г. №792]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

17. Приложение N 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 N 217н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»».

18. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет : учебник [Текст] / И.В. Анциферова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. – 556 с.

19. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебное пособие. – 9-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2011. 955 с.

20. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петрова, Л.А. Мельникова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2015. – 424 с.

21. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – М.: КНОРУС, 2011. – 592 с.

22. Бухгалтерский учёт производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных организациях: учеб.-практ. пособие / А. С. Чечёткин. – Мн.: - 2007. - 156 с.

23. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский финансовый учет . – М.: Эксмо, 2008. 528 с.

24. Волков О.И. Экономика предприятия: учебное пособие [Текст] / О.И. Волков, В.К. Складенко. - 2-е изд. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. – 256 с.

25. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учеб. пособие / А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова. – М.: Магистр. 2008. – 189 с.

26. Грэй С.Дж., Нидлз Б.Е. Финансовый учет: глобальный подход / пер. с англ. – М.: Волтерс Клувер, 2006. 614 с.

27. Дунаева В.И., Особенности внутреннего контроля за материально-

производственными запасами [Электронный ресурс] //elibrary
_24104138_62933175

28.Землякова, С.Н. Учет запасов в соответствии с проектом ПБУ 5/2012: изменения, вступающие в силу с момента принятия [Текст] / С.Н. Землякова //Аграрная наука, творчество, рост: материалы Международной научно-практической конференции. Т.1. – Ставрополь: АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2013. – С. 64-67.

29.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет : учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. 681 с.

30.Кубарь, М.А. Основные подходы к оценке себестоимости материальных ресурсов в сельскохозяйственных организациях [Текст] / М.А. Кубарь // Современный взгляд на проблемы экономики и менеджмента. Сборник научных трудов по итогам международной научно -практической конференции. No 2. – Уфа, 2015. – С. 59-61

31.Лисович, Г.М. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие [Текст] / Г.М. Лисович, И.С. Шутова. – Ростов н/Д: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2015. – 148 с.

32.Мирошниченко, Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень): учебник [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.М. Бортникова, О.А. Зубарева. – п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2015. – 257 с.

33.Миславская Н . А. Бухгалтерский учет: учебник. – М.: Издательско-торговая кор- порация «Дашков и К°», 2013. 592 с.

34.Никандрова Л.К., Акатьева М.Д. Бухгалтерский финансовый учет : учебник. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 277 с.

35.Овчинникова О.А., Муравьева И.А. Сравнительная характеристика российской и международной практики учета материально-производственных запасов // Междуна- родный журнал прикладных и фундаментальных исследова- ний. – 2015. – No 7.2. – С. 297-300.

36.Осипова, А.И. Методологические основы формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций [Текст] / А.И. Осипова // Аудит и финансовый анализ, 2011.–№3.

37.Остаев Г.Я. Внутренний аудит в управлении организациями АПК / Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2012. - №1. – с. 39-42

38.Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.

39.Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы : монография / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

40.Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

41.Хосиев Б.Н. Контроль и оценка организации бухгалтерского учета на предприятиях АПК / Б.Н. Хосиев, К.А. Боцоева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2011. – №. – С.33-38

42.Щербачева, Е. Н. Такие знакомые запасы. Комментарии к проекту ПБУ 5 «Учет запасов» / Е. Н. Щербачева // Финансовые и бухгалтерские консультации (электронный журнал). – 2013. - № 1. – 30 января.

Приложения

