

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.  
«14» января 2019г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**Особенности учета и отражения в отчетности незавершенного  
производства на примере общества с ограниченной ответственностью  
«Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан**

Обучающийся: Мунтян Резеда Руслановна

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

Рецензент:  
к.э.н., доцент Захарова Галина Петровна

Казань 2019

## Содержание

ВВЕДЕНИЕ .....	4
1. НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	6
1.1. Экономическая сущность незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета .....	6
1.2. Оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете .....	11
1.3. Методы учета незавершенного производства .....	15
2. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ .....	23
2.1. Характеристика природных и экономических условий предприятия .....	23
2.2. Анализ финансового состояния предприятия .....	30
2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля .....	34
3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ .....	38
3.1. Учет затрат и оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете .....	38
3.2. Оценка незавершенного производства в налоговом учете .....	45
3.3. Особенности отражения затрат незавершенного производства в бухгалтерской (финансовой) отчетности .....	48
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	54
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	58
ПРИЛОЖЕНИЯ	

## ВВЕДЕНИЕ

Эффективное управление сельскохозяйственным предприятием в современных рыночных условиях в значительной степени зависит от своевременности и качества его информационного обеспечения. При этом первостепенное значение имеет информация о размере произведенных организациями затрат и о величине себестоимости продукции, оказывающих непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности предприятий, определяя тем самым не только их текущее финансово-экономическое состояние, но также и будущее развитие.

Одним из основных показателей, характеризующих производственную деятельность организации, является себестоимость, выражающая в денежной форме все затраты предприятия, связанные с производством его продукции. Затраты, понесенные предприятием, разделяются на две составляющие: одна из них признается расходом периода, а другая капитализируется в виде актива (незавершенное производство), который, перед тем как стать расходом, может модифицироваться (полностью либо частично) в другой вид актива - готовую продукцию.

Таким образом, информация о затратах в незавершенном производстве и о величине себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) представляется одной из важнейших в системе учетной информации. Сопоставление расходов периода с полученными в нем доходами позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности получать достоверные сведения об эффективности деятельности предприятий.

Двойственность рассматриваемых объектов учета, являющихся одновременно элементами материально-производственных запасов и содержащими информацию о затратах предприятия на производство продукции (работ, услуг), обуславливает заинтересованность в информации об их величине для всех категорий пользователей учетной информации.

Все вышеизложенное свидетельствует об актуальности выбранной темы выпускной квалификационной работы

Целью выпускной квалификационной работы является изучение теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета и отражения в отчетности незавершенного производства в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- исследовать экономическую сущность незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета и методы оценки;
- дать оценку финансово-экономическим результатам деятельности и организации учетно-экономической службы предприятия;
- раскрыть методику учета и отражения в отчетности незавершенного производства в целях бухгалтерского учета.

Теоретической и методической основой написания работы послужили работы отечественных и зарубежных исследователей, нормативно-правовое законодательство Российской Федерации и учетно-аналитические материалы хозяйства.

Объектом исследования является ООО «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан.

Предметом исследования выступает учет, контроль и анализ незавершенного производства в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ.

Для решения задач, поставленных в исследовании, использовались методы научного познания, такие как дедукция и индукция, анализ и синтез, сравнение, комплексный системный подход, конкретизация, наблюдение, исторический анализ, обобщение результатов исследования и др.

# 1. НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1.1. Экономическая сущность незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета

В толковании термина незавершенного производства наблюдается большее разнообразие подходов.

В Современном экономическом словаре [41, с. 260] незавершенным производством признается частично готовая продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, необходимый, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции.

В соответствии с Большим энциклопедическим словарем незавершенное производство определяется как «издержки на незаконченную изготовлением продукцию на всех стадиях производственного процесса - от первой технологической операции до приемки готового продукта» [16, с.793].

В работах, содержащих глубокий теоретический анализ природы учета и калькулирования, можно найти более широкое толкование данного понятия.

Так В.Ф. Палий приводит двойное определение незавершенного производства: с одной стороны он отмечает, что « по натурально-вещественному составу незавершенное производство составляет производственный задел, обеспечивающий нормальный ритмичный ход производства», с другой трактует данный учетный объект как « затраты на не полностью обработанные в данном структурном подразделении продукты, узлы и детали, незаконченные работы, которые нельзя отнести к полуфабрикатам собственного изготовления, готовой продукции и выполненным работам и услугам» [37, с.112].

В различных литературных источниках можно также встретить ряд других определений незавершенного производства. Так Н. М. Ткаченко [49] определяет незавершенное производство как продукцию (работы, услуги), не прошедшую всех стадий (фаз, переделов) производства, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, которые прошли укомплектование, пробы и техническую приемку.

По определению О. И. Волкова к незавершенному производству относятся «предметы труда, вступившие в производственный процесс и находящиеся на рабочих местах и между ними (полуфабрикаты, заготовки, детали, агрегаты, изделия), не прошедшие всех стадий обработки» [53, с.154].

Еще одно определение незавершенного производства, представляющееся, на наш взгляд, достаточно противоречивым приводится в учебнике, под редакцией Вещуновой Н.Л. [21, с.160]. По ее мнению, незавершенное производство представляет собой «не полностью изготовленные детали и сборочные единицы, а также изделия, не принятые техническим контролем».

Более точное, на наш взгляд, определение незавершенного производства приводится в работах Т. П. Карповой. Под незавершенным производством она предлагает понимать «затраты производственных ресурсов на изготовление продукции или выполнение заказа, которые в силу технологических особенностей производства или сложившейся производственной ситуации на определенный момент не вошли в состав себестоимости готовой продукции» [26, с.8].

Как можно видеть из представленного выше обзора, предлагаемые определения незавершенного производства не носят универсального характера, не отражают двойственность данного учетного объекта, не учитывают специфику деятельности предприятий, осуществляющих выполнение работ и оказание услуг, т. е. не производящих готовую продукцию.

В связи с этим представляется целесообразным уточнить определение незавершенного производства, под которым мы предлагаем понимать капитализируемые затраты ресурсов на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг не вошедшие на определенный момент в состав себестоимости готовой продукции и не признанные расходом периода.

Таким образом, незавершенное производство представляет собой затраты на производство продукции, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологией производства, на неукомплектованные изделия, на незаконченные или не принятые заказчиком работы и услуги. В составе незавершенного производства будет учитываться и полностью законченная и укомплектованная, но не прошедшая испытаний (в случаях, когда их проведение предусматривается технологией) продукция. Также к незавершенному производству относятся остатки невыполненных заказов вспомогательных производств и полуфабрикаты собственного производства.

Однако в состав незавершенного производства не будут включаться материалы и полуфабрикаты, находящиеся в цехах, но еще не начатые обработкой, а также окончательно забракованная продукция.

Для определения тех или иных учетных объектов в экономической литературе их принято рассматривать с позиции различных подходов к их содержанию. Понятия незавершенного производства и готовой продукции можно рассматривать с четырех различных точек зрения:

1) с технологической: незавершенное производство - это находящиеся в переработке ценности. Обычно это, прежде всего, находящиеся в собственности организации материалы, переданные со склада в цех, а также труд, приложенный к обработке этих материалов. При этом, в большинстве случаев принято упрощенно считать, что все находящееся в цехе, подвергается обработке. Готовая продукция – это предназначенные для продажи ценности, полностью законченные обработкой, которые из цеха должны быть переданы на склад или отгружены покупателю;

2) с юридической: незавершенное производство - это ценности, находящиеся на материальной ответственности у администрации цехов или производителях работ, а готовая продукция – ценности, за сохранность которых отвечают работники склада, либо покупатели. При этом, какие формы материальной ответственности использует организация - отдельный вопрос.

Важно отметить, что данная трактовка незавершенного производства шире предыдущей, так как в этом случае в его состав включаются также переданные в цех, но еще не начатые переработкой материалы, и уже полностью готовая продукция и выполненные работы, не переданные на склад или не принятые заказчиком;

3) с экономической: незавершенное производство - это часть капитала вложенного в оборотные средства предприятия, которая, как ожидается, должна со временем превратиться в денежные средства. Скорость этого превращения зависит от технологических особенностей производства и от экономической конъюнктуры;

4) с бухгалтерской: незавершенное производство – это просто сумма сальдо счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», а готовая продукция – сумма сальдо счетов 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные» (в части отгруженной готовой продукции). При этом в случаях, когда готовая продукция предназначена для дальнейшего использования в процессе производства, ее стоимость следует учитывать на счете 10 «Материалы» и она, таким образом, исключается из состава готовой продукции. Также необходимо отметить, что в некоторых не имеющих незавершенного производства отраслях промышленности, (например, энергетической, добывающей, и т.п.), дебетовый оборот счета 20 «Основное производство» отражает фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции. Однако в большинстве случаев, в связи с наличием остатков незавершенного

производства, затраты, списанные в течение отчетного периода на счет 20 "Основное производство" не соответствуют фактической себестоимости выпущенной продукции (в некоторых отраслях в связи незначительностью и стабильностью объемов незавершенного производства оно не принимается в расчет).

Таким образом в результате изучения публикаций по тематике диссертации, можно выделить два основных подхода к трактовке понятий незавершенного производства и готовой продукции: с одной стороны они являются элементом материально-производственных запасов, а с другой содержат информацию о затратах предприятия и о себестоимости производимой продукции. Первый подход концентрирует внимание на их натурально-вещественном составе, а второй – на стоимостном. На двойственность счета 20 «Основное производство», на котором формируется себестоимость готовой продукции, выпущенных работ или оказанных услуг и сальдо которого характеризует величину незавершенного производства, обращает внимание и Я.В. Соколов. По его мнению, двойственная природа этого счета «состоит в том, что, с одной стороны, это калькуляционный счет, позволяющий сгруппировать (сконцентрировать) затраты, связанные с производством готовой продукции (работ, услуг); с другой – материальный, так как в нем показывается не завершенная обработкой и оставшаяся в цехах основного производства или просто готовая продукция, еще не сданная на склад» [46, с.46]. Аналогичным образом можно охарактеризовать и счет 43 «Готовая продукция», являющийся одновременно и счетом учета материально-производственных запасов и счетом, содержащим информацию о затратах предприятия на производство завершенной обработкой продукции.

Необходимо отметить, что большинство приведенных определений демонстрируют тесную взаимосвязь между двумя учетными объектами, рассматриваемыми в рамках данного диссертационного исследования. Незавершенное производство является одним из основных показателей,

оказывающих влияние на величину фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

Взаимосвязь между величиной фактической себестоимости готовой продукции и затратами в незавершенном производстве можно выразить следующим образом:

$$C_{\phi} = НЗП_{нп} + Z_n - НЗП_{кп},$$

где  $C_{\phi}$  - фактическая себестоимость продукции, выпущенной в отчетном периоде;

$НЗП_{нп}$  - остаток незавершенного производства по состоянию на начало отчетного периода;

$НЗП_{кп}$  - остаток незавершенного производства по состоянию на конец отчетного периода;

$Z_n$  - затраты на производство за отчетный период.

Для того чтобы наиболее полно представить сущность незавершенного производства и готовой продукции как объектов оценки и учета, необходимо выделить классификационные черты, соотносимые с объектами исследования.

По своей экономической сущности, незавершенное производство и готовая продукция, как объекты бухгалтерского учета, относятся к оборотным активам или оборотным средствам предприятия, представляющим собой совокупность денежных и материальных ресурсов, которые авансированы в предметы труда, однократно участвуют в процессе производства и полностью переносят свою стоимость на готовый продукт.

## 1.2. Оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете

Оценка является одним из основных элементов метода бухгалтерского учета, без которого немислим современный учетный процесс. Под оценкой принято понимать « способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе» [29, с.63].

Однако, по нашему мнению, более точная характеристика понятия оценки в бухгалтерском учете дается в определениях, делающих акцент на

определение оценки как учетного процесса. Согласно Международным стандартам финансовой отчетности под оценкой понимается «процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о финансовых результатах».

Существенный недостаток данного определения видится в сужении области/сферы применения оценки, что вполне объяснимо с учетом того, что оно приводится в документе, регламентирующем принципы составления исключительно внешней финансовой отчетности. Более универсальное определение оценки дает Я.В. Соколов, понимающий под ней процедуры «перевода численных значений объектов из натурального измерителя в денежный» [47, с.197]. Хендриксен Э. С. и Ван Бреда М. Ф. также полагают, что « процесс оценки представляет собой процедуру присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, полученных таким образом, чтобы их можно было использовать как агрегировано, так и отдельно» [50, с.307].

Все объекты бухгалтерского учета имеют стоимостную оценку, дающую возможность объединить все объекты учета в единую совокупность. Данный факт в настоящее время представляется неоспоримым, однако, бухгалтерский учет не всегда был стоимостным.

Также существенным представляется рассмотреть различные подходы к оценке активов организации. Экономический подход к оценке имущества предполагает за основу оценки принимать будущую ценность имущества или использовать метод дисконтирования. Юридический подход к оценке признает приоритет текущей ценности имущества или использование метода индексирования, применяющегося в настоящее время в бухгалтерском учете в качестве одного из способов проведения переоценки имущества. Бухгалтерский подход к оценке подразумевает использование цены приобретения имущества.

Традиционно, когда речь заходит о классификации методов оценки незавершенного производства принято выделять [30, с.328]:

- по степени оперативности учета затрат: нормативную (учетную) и фактическую себестоимость;

- по полноте включения затрат в себестоимость продукции: по полной или производственной себестоимости, по прямым затратам.

Кроме того, можно выделить затратные методы оценки незавершенного производства, т. е. оценку по фактической себестоимости и подходящие – оценку по стоимости возможной реализации (рыночной, справедливой).

К сожалению в настоящее время в отечественной учетной практике другие виды оценок не нашли пока широкого применения и используются в редких случаях отдельными предприятиями только в рамках управленческого учета. Таким образом, изучение и анализ различных литературных источников и нормативных документов позволило выявить основные преимущества и недостатки применяемых в современном бухгалтерском учете видов оценок, а также соотнести их с группами пользователей информации, предъявляющими различные требования к оценке учетных объектов (таблица 1).

Таблица 1 – Виды оценок, применяемые в современном бухгалтерском учете

Вид оценки	Основные преимущества	Основные недостатки
1	2	3
Фактическая (историческая) стоимость	<ul style="list-style-type: none"><li>- Не требует проведения дополнительных учетных процедур</li><li>- Опирается на документальные данные</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Искажает финансовый результат</li><li>- Не обеспечивает сопоставимость элементов баланса</li><li>- Не показывает достоверную оценку реальной стоимости актива</li></ul>
Текущая (восстановительная) стоимость	<ul style="list-style-type: none"><li>- Реалистичное определение финансового результата</li><li>- Обеспечивает сопоставимость элементов баланса</li><li>- Показывает достоверную оценку реальной стоимости</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Существенное усложнение учетных процедур</li></ul>

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Стоимость замещения	- Обеспечивает сопоставимость элементов баланса	- Усложнение учетных процедур - Сложность либо невозможность применения для некоторых видов активов - Невозможность использования для
Рыночная стоимость	- Обеспечивает сопоставимость элементов баланса - Показывает достоверную оценку реальной стоимости актива	- Усложнение учетных процедур - Сложность либо невозможность применения для некоторых видов активов - Невозможность использования для
Справедливая стоимость	- Обеспечивает сопоставимость элементов баланса - Показывает достоверную оценку реальной стоимости актива	- Усложнение учетных процедур - Сложность либо невозможность применения для некоторых видов активов - Невозможность использования для
Текущая стоимость продаж	- Обеспечивает сопоставимость элементов баланса - Показывает достоверную оценку реальной стоимости	- Невозможность определения для некоторых видов активов - Невозможность использования для исчисления финансового результата
Ликвидационная стоимость	- Показывает достоверную оценку реальной стоимости	- Усложнение учетных процедур - Ограниченность сферы применения
Утилизационная стоимость	- Показывает достоверную оценку реальной стоимости актива	- Усложнение учетных процедур - Ограниченность сферы применения
Минимальная стоимость	- Обеспечивает соблюдение принципа консерватизма	- Сложность определения для некоторых видов активов - Учитывает исключительно обесценение актива - Искажает финансовый результат
Дисконтированная стоимость	- Позволяет строить прогнозы	- Усложнение учетных процедур - Не показывает достоверную оценку реальной стоимости актива - Искажает финансовый результат
Учетные цены	- упрощение учетных процедур	- Искажает финансовый результат - Не обеспечивает сопоставимость элементов баланса - Не показывает достоверную оценку реальной стоимости актива
Нормативная стоимость	- Позволяет отслеживать выполнение нормативов и выявляет отклонения от норм	- Искажает финансовый результат - Не обеспечивает сопоставимость элементов баланса - Не показывает достоверную оценку реальной стоимости актива
Экспертная (актуарная) оценка	- Позволяет сформировать оценку, отвечающую определенным заданным	- Носит субъективный характер - Искажает финансовый результат

При этом прежде всего необходимо среди всего многообразия существующих методов оценки выбрать те, которые применимы для учета незавершенного производства (таблица 2).

Таблица 2 – Применимость методов оценки для определения стоимости незавершенного производства

Вид оценки	Незавершенное производство
Первоначальная (историческая) стоимость	Применима
Текущая (восстановительная) стоимость	Применима
Стоимость замещения	не применима
Рыночная стоимость	не применима
Справедливая стоимость	Применима
Текущая стоимость продаж	не применима
Ликвидационная стоимость	не применима
Утилизационная стоимость	Применима
Минимальная стоимость	Применима
Дисконтированная стоимость	Применима
Учетная стоимость	Применима
Нормативная стоимость	Применима
Экспертные оценки	не применимы

Все многообразие существующих методов оценки обусловлено выбором того или иного свойства оцениваемого объекта.

### 1.3. Методы учета незавершенного производства

От того, какой способ учета незавершенного производства выбран организацией и отражен в учетной политике организации, напрямую зависит финансовый результат текущего периода, а также величина налога на прибыль. Рассмотрим основные методы учета незавершенного производства.

#### Оценка по нормативной (плановой) себестоимости

Способ оценки по нормативной (плановой) производственной себестоимости иногда называют плановым методом. Как правило, его используют предприятия с длительным технологическим циклом производства.

Напомним, что производственная себестоимость может быть сокращенной (цеховой), если включает в себя в качестве косвенных только

общепроизводственные расходы. и полной. если включает также расходы общехозяйственные. По нашему мнению, НЗП следует оценивать по сокращенной производственной себестоимости, так как включение в его стоимость доли общехозяйственных расходов значительно усложнило бы учет, не повышая при этом его информационную полезность [13].

Оценка по нормативной (плановой себестоимости) применяется в условиях массового и серийного производства с большим количеством разных номенклатурных единиц.

Нормативная себестоимость может применяться в качестве учетных цен. При нормативном методе учет затрат на производство ведется по нормам; обособленно ведется учет отклонений фактических затрат на производство от установленных норм, с указанием места их возникновения, причин и виновных лиц.

Отклонения подразделяются на положительные и отрицательные (экономия или перерасход. например, сырья и материалов). Если в документах, где зафиксированы отклонения, указаны коды причин и инициаторов (виновников), то это помогает лучше управлять затратами и совершенствовать затратный механизм.

Учетная (плановая) нормативная цена единицы НЗП и готовой продукции рассчитывается в нормативных калькуляциях, составляемых на все виды выпускаемых изделий, технологических картах или других заменяющих их документов. Они содержат план операций, нормы времени и расценки по оплате труда, нормы расхода материалов, отходов и т. д. Калькуляции на детали и узлы составляются только по статьям основных затрат. А в калькуляциях на изделие в целом затраты на материалы расшифровываются по отдельным группам материалов, добавляются расходы на обслуживание производства и управление [26, с. 76]

Как правило, при этом способе общехозяйственные расходы полностью списываются на расходы отчетного периода, так как они не поддаются нормированию на единицу выпускаемой продукции. Но косвенные

общепроизводственные расходы могут быть учтены при оценке НЗП по нормативу.

Оценка по стоимости сырья и материалов. Оценка НЗП по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов иногда называется сырьевым методом. Как правило, он применяется в материалоемких производствах, где максимальный уровень затрат приходится на стоимость сырья, а расходы по его обработке занимают в себестоимости продукции небольшой удельный вес. Этот способ отличается от предыдущих тем, что в состав НЗП входят только прямые расходы на сырье, материалы и полуфабрикаты, т. е. в расчет берут только статью затрат "Материалы". Все остальные затраты списываются на себестоимость выпущенной готовой продукции [27, с. 36].

Для расчета применяются данные о натуральных и стоимостных показателях сырья, материалов и полуфабрикатов, вошедших в состав НЗП и готовой продукции. Если такой информации нет, то материальные затраты можно распределить исходя из показателей о количестве выпущенной продукции и количестве продукции, для выпуска которой были отпущены сырье и материалы. Расчет усложняется тем, что в распределении участвуют не только материальные расходы текущего месяца, но и переходящие остатки НЗП предыдущего месяца.

Для определения движения сырья используются данные лимитно-заборных карт. Информация о количестве сырья, приходящегося на остатки НЗП, и технологических потерях предоставляется сотрудниками контролирующими процесс производства.

Начать можно с расчета коэффициента, который показывает долю остатка исходного сырья в НЗП на конец месяца в общей массе исходного сырья, использованного в производстве в течение месяца –  $K_{\text{нзп}}$ . При расчете коэффициента участвуют натуральные показатели материалов с учетом переходящих остатков на начало месяца и технологических потерь.

Для расчета используют следующую формулу [37, с. 117]:

$$K_{\text{нзп}} = (C_{\text{нзп нач}} + C_{\text{отп}} - C_{\text{гп}}) : (C_{\text{нзп нач}} + C_{\text{отп}}),$$

где  $C_{\text{нзп нач}}$  - сырье в остатках НЗП на начало текущего отчетного периода в количественном выражении;  $C_{\text{отп}}$  - сырье текущего отчетного периода, отпущенное в производство, в количественном выражении.  $C_{\text{гп}}$  - сырье в готовой продукции текущего отчетного периода в количественном выражении.

Затем  $K_{\text{нзп}}$  следует умножить на суммарные затраты основного производства за отчетный период с учетом абсолютного изменения остатка НЗП относительно начала этого периода. В итоге получим стоимость остатка НЗП.

Оценка по прямым статьям затрат. Если в производстве помимо материальных присутствуют и иные прямые затраты, доля которых существенна (например, в трудоемких производствах со значительным вкладом труда производственных рабочих), целесообразно их, также включать в себестоимость НЗП, применяя метод учета по прямым статьям затрат.

Напомним, что к прямым относятся такие затраты, которые можно прямо включить в себестоимость выпускаемой продукции. Прямые затраты распределяются на остатки незавершенного производства пропорционально определенной доле. Эта доля рассчитывается как отношение остатков незавершенного производства к общему количеству материалов, отпущенных в производство за отчетный период.

При оценке НЗП по прямым статьям затрат учетной политикой организации определяется состав прямых затрат. Наиболее часто встречается вариант оценки по стоимости исходного сырья, материалов и заработной плате с начислениями производственным рабочим. Тогда в расчете участвуют статьи затрат "Материалы", "Заработная плата основных производственных рабочих" и "Начисления на зарплату". Иногда в составе прямых затрат учитывают амортизацию основного производственного оборудования. Все остальные "не прямые" затраты списываются на себестоимость выпущенной готовой продукции.

Прямые же расходы следует распределить между готовой продукцией и НДС в установленной в учетной политике пропорции. Например, в основу расчета коэффициента можно взять долю остатка прямых расходов в НДС на конец месяца в общей сумме прямых расходов за месяц с учетом переходящего на начало месяца остатка.

НДС при оказании услуг. К услугам понятие "незавершенного производства" в бухгалтерском учете не применяется.

НДС при выполнении работ. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (ст. 38 НК РФ).

Принцип формирования НДС в бухгалтерском учете при выполнении работ аналогичен принципу, используемому при производстве продукции. Прямые расходы по каждому заказу или виду выполняемых работ учитываются отдельно. Детализированный аналитический учет позволяет организовать отдельный учет по различным договорам. Распределяемые расходы распределяются пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики.

Затем прямые расходы распределяются между выполненными и незавершенными заказами (договорами или этапами договоров) по видам выполняемых работ.

Для целей налогообложения прибыли к НДС относятся остатки невыполненных заказов, а также законченные заказы, по которым не подписаны акты приемки-передачи работ (п. 1 ст. 319 НК РФ).

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НДС и на выполненные в текущем месяце работы с учетом соответствия осуществленных расходов выполненным работам (п. 1 ст. 319 НК РФ). Разработанный порядок формирования НДС фиксируется в учетной политике для целей налогообложения.

Если какие-либо прямые расходы разделить между заказами, договорами напрямую нельзя, то их следует разделить пропорционально какому-либо показателю, указанному в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Например, это может быть договорная стоимость заказов (без учета НДС); их сметная стоимость (без учета нормы прибыли); прямые расходы без учета прямых распределяемых затрат); натуральные показатели (при условии, что работы могут быть измерены в натуральных показателях); нормативная стоимость, любой иной экономически обоснованный способ.

Традиционно сумма затрат в НЗП отражается в бухгалтерском балансе по строке "Запасы" в разделе оборотных активов. Однако при длительном цикле производства данные активы могут являться не текущими, а долгосрочными. В этом случае их следует включить в состав группы внеоборотных активов.

Если величина затрат в НЗП является существенной, влияющей на оценку финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователями, данный показатель подлежит обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (п. 11 ПБУ 4/99). Принятый организацией уровень существенности устанавливается в учетной политике.

В балансе НЗП отражается в той же оценке, что и в бухгалтерском учете. Сумма НЗП должна быть подтверждена соответствующими расчетами (бухгалтерскими справками). Под снижение стоимости НЗП может создаваться резерв, учитываемый на счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

В приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организация при необходимости может раскрыть более полную информацию о НЗП. Например, привести детализацию по видам производств, номенклатурным группам или стадиям производственного процесса.

## 2. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

### 2.1. Характеристика природных и экономических условий предприятия

Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Алан» Тюлячинского района РТ, расположен в юго-западной части Тюлячинского района. Землепользование состоит из одного компактного массива общей площадью 6963га. Протяженность землепользования с севера на юг и с запада на восток – 9км.

На территории хозяйства расположены четыре населенных пункта с.Алан, с.Балыклы, с.Кукча и д.Ключище. Центральной усадьбой хозяйства является с.Алан.

Расстояние от центральной усадьбы до районного центра с.Тюлячи – 11 км, до ближайшей железнодорожной станции Арск – 43 км, до республиканского центра г. Казань – 67 км.

Транспортные связи с административными центрами и пунктами продажи сельскохозяйственной продукции осуществляется по автомобильной дороге с твердым покрытием.

ООО «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан – среднее сельскохозяйственное предприятие скотоводческого направления. Пахотные земли хозяйства простираются на 6398 гектаров. на фермах хозяйства содержится 2153 голов крупного рогатого скота, в том числе 620 коров.

ООО «Алан» расположен в северной части Предкамской зоны Республики Татарстан. Рельеф территории характеризуется слабоволнистой равниной. Для рельефа хозяйства характерно наличие вытянутых с севера и с юга к центральной части широковолнистых водоразделов с протяженными пологими склонами, которые и являются микрорельефом хозяйства.

Климат района умеренно-континентальный, среднегодовая температура воздуха +3,5°С. Продолжительность безморозного периода 126 дней, среднегодовое количество осадков 446 мм. Преобладающее

направление метелевых ветров южные и юго-западные, летних: северо-западные и северо-восточные.

Земли Тюлячинского района не отличается высоким плодородием. Светло-серые и дерново-подзолистые почвы, которые преобладают на полях хозяйства, содержат не более 2,5% гумуса, не велико содержание в них питательных веществ в доступной форме, имеют также кислую реакцию среды. Поэтому получение высоких урожаев в Тюлячинском районе требует от руководства и специалистов хозяйства работу с полной отдачей сил и энергии в деле сохранения и повышения плодородия почвы. Если анализировать проделанную работу за последние четыре года, то можно сказать, что поставленная задача во многом выполнена. Для этого достаточно сравнить динамику урожайности зерновых культур за прошедшие 3 года. Если в 2015 году в хозяйстве было получено по 31 центнера зерна с гектара, что в настоящее время этот показатель приближается к 46,1 центнерам с гектара. Соответственно выросла урожайность и кормовых культур, объемы производства кормов и животноводческой продукции. Гидрографическая сеть хозяйства представлена рекой Меша, многочисленными ручьями, протекающими по днищам оврагов и балок. Обводненность территории хозяйства удовлетворительная.

Общая земельная площадь составляет более 6963 гектаров, около 78% которых отведено под пашню.

Существующая организационно-производственная структура построена по территориальному принципу. В хозяйстве имеется 4 бригады, 8 ферм обеспечено необходимым количеством производственных и социально-культурных объектов (имеются школы, дома культуры, детские сады, магазины и т.д.).

Изучение состояния использования земельных фондов следует начинать с определения косвенных показателей. Основным косвенным показателем является процент распаханности, то есть сколько процентов

занимает пашня из сельхозугодий. Если хозяйстве больше пахотных земель, то оно может получить больше продукции при прочих равных условиях.

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

Виды угодий	Годы						В среднем по РТ за 2017 год	
	2015		2016		2017			
	площадь, га	структура, %	площадь, га	Структура, %	площадь, га	Структура, %		
Всего земель	7036	X	6963	x	6963	x	6500	X
в т.ч. сельскохозяйственных угодий	6398	100,0	6398	100,0	6398	100,0	6290	100,0
из них: пашня	4992	78,0	4992	78,0	4992	78,0	5508	87,6
сенокосы	421	6,6	421	6,6	421	6,6	119	1,9
пастбища	985	15,4	985	15,4	985	15,4	644	10,2
Процент распаханности, %	X	78,0	X	78,0	X	78,0	X	87,6

Как видно из таблицы 3 одним из косвенных показателей использования земли является процент распаханности, который в ООО «Алан» находится на уровне 78,0% за последние три года. Естественно, чем выше процент распаханности, тем больше при прочих равных условиях сельскохозяйственная организация имеет большую возможность для производства продукции с каждого гектара сельхозугодий. На втором месте в структуре сельхозугодий находится площадь сенокосов и на третьем месте пастбищ.

Присутствие в структуре сельскохозяйственных угодий сенокосов и пастбищ, которые занимают соответственно 15,4% и 6,6% в структуре земельных угодий за изучаемый период, позволяет предположить об обеспеченности части животноводства кормами собственного производства в стойловый период и за счет пастбищ обеспеченностью зимними кормами в пастбищный период.

Проводя сравнение данных хозяйства с данными в среднем по республике можно заметить, что распаханность сельскохозяйственных

угодий в организации ниже среднего по республике на 9,6 пункта, что свидетельствует о резервах роста производства.

Для определения производственного направления сельхозпредприятия используется понятие специализация. Определим производственное направление и уровень специализации в Специализация – это есть процесс сосредоточения деятельности предприятия, какой-либо зоны или экономического региона на развитие той или иной отрасли, или на производстве определенных видов продукции.

Для всесторонней характеристики специализации хозяйства применяется система показателей, наиболее важным среди которых является показатель структуры товарной продукции.

Таблица 4 – Структура денежной выручки товарной продукции в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Виды продукции	Годы						Структура в среднем за 3 года, %
	2015		2016		2017		
	Стоимость, тыс. руб.	Структура, %	Стоимость, тыс. руб.	Структура, %	Стоимость, тыс. руб.	Структура, %	
Зерно	16282	16,4	27537	21,2	15595	11,8	16,4
Молоко	58937	59,2	75597	58,3	86944	65,7	61,1
Мясо КРС	24202	24,3	26488	20,4	29727	22,5	22,4
Лошади	138	0,1	120	0,1	115	0,1	0,1
Итого по хозяйству	99559	100,0	129742	100,0	132381	100,0	100

Из таблицы видно, что наибольший удельный вес в среднем за три года принадлежит молоку – 61,1 %, мясо КРС на втором месте – 22,4 %, зерно на третьем – 16,4%.

Для характеристики уровня (степени) специализации хозяйства используем коэффициент специализации, предложенный профессором Поповичем И. В.:  $K_c = 100 / \sum P (2i - 1)$ , где  $K_c$  – 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.

$$K_c = 100/83,5(2*1-1)+16,4(2*2-1)+0,1(2*3-1)=0,75$$

Так как величина коэффициента выше 0,5 то можно сделать вывод, что в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ глубокий уровень специализации. Таким образом, в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ скотоводческая специализация молочного направления.

Дальнейшим этапом следует рассмотреть состояние средств производства и рабочей силы предприятия, так как они представляют одну из важнейших частей процесса производства. Обеспеченность предприятия основными фондами играет немаловажную роль в производственном процессе, для этого следует изучить состав таких показателей как: фондооснащенность (Фо) и фондовооруженность труда (Фв)

Таблица 5 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб	137054,5	164615	214302,5	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	6398	6398	6398	6290
Среднегодовая численность работников занятых в сельскохозяйственном производстве, чел	147	147	140	98
Фондооснащенность в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс. р.уб.	2142,1	2572,9	3349,5	4216,7
Фондовооруженность труда в расчете на 1 работника, тыс. руб.	932,3	1119,8	1530,7	2706,4

По данным таблицы можно определить динамику изменения использования основных производственных фондов в изучаемом хозяйстве

за 2015-2017 гг. Анализ данных показывает, что показатели фондооснащенности и фондовооруженности из года в год имеет стабильную тенденцию роста. Так, фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий с 2015 года по 2016 год увеличилась на 430,8 тыс.руб. и с 2016 года по 2017 год увеличилась на 776,6 тыс. руб. Фондовооруженность на 1 работника с 2015 по 2017 год увеличилась на 598,4 тыс. руб., за счет увеличения стоимости основных производственных фондов.

Большое значение имеет развитие материально-технической базы (МТБ), представляющая собой совокупность материальных условий производства необходимых для создания продуктов питания и сырья для ряда отраслей.

О развитии МТБ можно судить на основании двух показателей:

- энергооснащенность хозяйства, (Эо)
- энерговооруженность труда, (Эв)

Данные о состоянии выше названных показателей представлены в таблице.

Таблица 6 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	6921	6820	7263	6477
Площадь пашни, га	4992	4992	4992	5508
Число среднегодовых работников, чел	147	147	140	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	138,6	136,6	145,5	117,6
Энерговооруженность труда в расчете одного работника, л.с.	47,1	46,4	51,9	66,1

Анализируя показатели энерговооруженности и энергооснащенности можно сказать, что в период с 2015 по 2017 годы они имеют колеблющийся характер. Так значение показателя энерговооруженности имеет тенденцию уменьшения с 2015 по 2016 год на 0,2 л. с., и с 2016 года по 2017 год

увеличилась на 5,5 л. с. Энергооснащенность в этот период уменьшилась на 2 л. с. При этом следует отметить, что по сравнению со значениями 2016 года показатель 2017 года увеличилась на 8,9 л. с.

Теорией доказано и практикой подтверждено, что от наличия структуры и уровня использования трудовых ресурсов во многом зависят результаты производства, производительность труда, а следовательно уровень использования производственного потенциала. Уровень использования запаса труда определяется как отношение фактически отработанных человеко- часов к их годовому запасу как по определенным категориям, так и по хозяйству в целом.

Таблица 7 – Запас труда и уровень его использования в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников, чел	147	150	140	106
Годовой запас труда, тыс. чел – час	267,5	273,0	274,4	192,4
Фактически отработано, тыс. чел – час	279	322	280	213
Уровень использования запаса труда, %	104,3	117,9	102,0	110,7

По выявленным показателям таблицы 7 следует, что уровень использования запаса труда (%) за период лет колеблется. Так с 2015 года по 2016 год произошло увеличение на 15%, с 2016 года по 2017 год уменьшилась на 9,8%. Как правило, более высокая обеспеченность рабочей силой приводит к снижению уровня ее использования, и наоборот, где рабочей силы не хватает, ее используют лучше. Доказано, что на результаты производства одинаково плохо влияет как высокая по сравнению с истинной потребностью в рабочей силе, так и низкая.

Важное значение для получения объективной сравнительной оценки эффективности производства в хозяйствах имеет определенное их потенциальных возможностей (ресурсных). Основой оценки потенциальных возможностей хозяйств по производству продукции выступает определение их ресурсного потенциала. Ресурсный потенциал представляет совокупность

органически взаимосвязанных ресурсов сельскохозяйственного производства, позволяющих при данных условиях достигать объективно обусловленного уровня хозяйственных результатов.

Определение аграрного ресурсного потенциала базируется на объективной оценке возможности главных факторов сельскохозяйственного производства (земли, производственных фондов и труда), обеспечивать в конкретных условиях природно-экономических, получение вполне определенного количества продукции.

Эффективность сельскохозяйственного производства означает его результативность. В общем случае экономическая эффективность производства определяется через соотношения полученного результата с затратами или примененными ресурсами.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов, труда. Наиболее важные в системе показателей, характеризующих экономическую эффективность сельскохозяйственного производства, отражены в таблице 8.

На основании таблицы 8 можно сделать вывод, что стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни с 2015 года по 2017 год увеличивается на 6,4 тыс. руб.; 1 среднегодового работника с 2015 года по 2017 год также увеличивается на 3,3 тыс. руб.; 100 руб. основных производственных фондов с 2015 года по 2017 год произошло уменьшение на 0,7 руб.; 100 руб. издержек производства с 2015 года по 2017 год уменьшились на 0,3 руб.

Таблица 8 – Анализ показателей экономической эффективности в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на:				
- 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	55,5	61,4	61,9	301,7
- 1 среднегодового работника тыс. руб.	18,8	20,9	22,1	49,3
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	2,1	1,9	1,4	1,8
- 100 руб. издержек производства, руб.	1,7	1,7	1,4	2,5
Стоимость валового дохода в расчете на:				
- 100 га соизмеримой пашни тыс. руб.	1179,5	1390,4	1445,9	2186,7
- 1 среднегодового работника тыс.руб.	400,5	472,2	515,6	357,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	43	42,2	33,7	13,3
- 100 руб. издержек производства, руб.	36,6	38,5	33,6	17,9
Сумма прибыли в расчете на:				
- 100 га соизмеримой пашни тыс.руб	415,0	56,2	507,0	746,2
- 1 среднегодового работника тыс.руб.	1401,0	190,8	180,8	121,8
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	15,1	17,0	11,8	4,5
- 100 руб. издержек производства, руб.	12,8	15,6	551,4	6,1
Уровень рентабельности, (убыточности), %	22,7	24,2	19,9	9,7

Показатели рентабельности по хозяйству колеблется по годам. В 2016 году конечно произошли изменения в лучшую сторону, к отчетному 2017 году рентабельность снизилась до 19,9%, что на 10,2 пункта выше среднереспубликанского показателя.

Таким образом, после проведенного анализа можно сделать вывод, что за изучаемый период почти все показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Алан», имеют динамику к увеличению. Это свидетельствует о повышении эффективности хозяйственной деятельности.

Итак, характеристика природно-экономических условий производства в ООО «Алан» свидетельствуют о создании достаточно благоприятных условий хозяйствования вследствие высокой обеспеченности

производственными ресурсами.

## 2.2 Анализ финансового состояния

На современном этапе развития экономики вопрос анализа финансового состояния предприятия является очень актуальным. От финансового состояния

предприятия зависит во многом успех его деятельности. Поэтому анализу финансового состояния предприятия уделяется много внимания.

Финансовое состояние предприятия – это обеспеченность или необеспеченность предприятия денежными средствами для обеспечения его хозяйственной деятельности. Или иначе финансовое состояние предприятия – это совокупность показателей, отражающих его способность погасить свои долговые обязательства.

Финансовое состояние предприятия характеризуют показатели ликвидности и финансовой устойчивости.

Одним из важнейших показателей эффективности деятельности предприятия является ликвидность.

Задача анализа ликвидности баланса возникает в связи с необходимостью давать оценку кредитоспособности организации, т.е. ее способности своевременно и полностью рассчитываться по своим обязательствам.

Ликвидность баланса является основой платежеспособности и ликвидности предприятия. Иными словами, ликвидность – это способность поддержания платежеспособности. Например, если предприятие является платежеспособным на отчетную дату, но имеет нестабильное положение в будущем.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия:

$$A1 > П1; \quad A2 > П2; \quad A3 > П3; \quad A4 < П4.$$

Построим таблицу 9.

Таблица 9 - Анализ ликвидности баланса ООО « Алан» Тюлячинского района РТ, за 2017 год

Актив	2017 год		Пассив	2017 год		Платежный излишек или недостаток(+, -)	
	На начало	На конец		На начало	На конец	На начало	На конец
Наиболее ликвидные активы (А1)	2125	885	Наиболее срочные пассивы (П1)	14494	16364	-12369	- 15479
Быстрореализуемые активы (А2)	3402	1967	Краткосрочные пассивы (П2)	1650	7650	1752	-5683
Медленнореализуемые активы (А3)	118423	141641	Долгосрочные пассивы (П3)	14522	24044	103901	117597
Труднореализуемые активы (А4)	89834	117449	Постоянные пассивы (П4)	183118	213884	-93284	-96435
Баланс	213784	261942	Баланс	213784	261942	X	X

Результаты расчетов по данным анализируемой организации, что в этой предприятии сопоставление итогов групп по активу и пассиву имеет следующий вид:

$$A1 < P1;$$

$$A2 > P2;$$

$$A3 > P3;$$

$$A4 < P4.$$

По данным таблицы можно сделать вывод, что ООО « Алан» по данному виду ликвидности баланса имеет платежный недостаток на начало 2017 года в размере 12369 руб.

Исходя из этого, можно сделать вывод, что ликвидность баланса является недостаточным, так как не все равенства выполняются.

Наиболее ликвидные активы (А1) не покрывают наиболее срочные обязательства (П1) на конец периода с недостатком, равным 15479 рублей. То есть предприятие неспособно погасить текущую задолженность перед кредиторами в размере этой суммы. Сравнение итогов второй группы по

активу и пассиву, т. е. А2 и П2, показывает тенденцию уменьшения текущей ликвидности в недалеком будущем. Сопоставление итогов по активу и по пассиву для третьей и четвертой групп отражает соотношение платежей и поступлений в относительно отдаленном будущем.

Далее следует рассмотреть такие показатели как:

- текущая ликвидность (ТЛ)
- перспективную ликвидность (ПЛ).

$$ТЛ=(А1+А2)-(П1+ П2);$$

$$ТЛ(\text{на начало } 2017 \text{ года})=(2125+3402)-(14494+16144)=10617 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$ТЛ(\text{на конец } 2017 \text{ года})=(885+1967)-(16364+7650)=-21162 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$ПЛ= А3-П3.$$

$$П Л(\text{на начало } 2017 \text{ года})= 118423-14522=103901 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$ПЛ(\text{на конец } 2017 \text{ года}) = 141641-24044=117597 \text{ (тыс. руб.)}$$

Данные результаты говорят нам о том, что на начало периода организация была не платежеспособной, а на конец периода организация стала платежеспособной. Так как значения групп актива баланса превышают значения пассивов, что говорит способности ООО «Алан» погасить свои наиболее срочные и краткосрочные обязательства за счет наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов.

За счет медленно реализуемых активов наше хозяйство может обеспечить свои долгосрочные обязательства.

Оценка платежеспособности предприятия производится с помощью коэффициентов ликвидности, являющихся относительными величинами. Они отражают возможность предприятия погасить краткосрочную задолженность за счет тех или иных элементов оборотных средств. Для этого рассчитаем таблицу 10.

Таблица 10 – Финансовые коэффициенты платежеспособности в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ, за 2017 год

Коэффициенты платежеспособности	Ограничения	На начало 2017 года	На конец 2017года	Отклонение, +/-
1. Общий показатель платежеспособности ( $L_1$ )	$L_1 \geq 1$	2,0	1,6	-0,4
2. Коэффициент абсолютной ликвидности ( $L_2$ )	$0,2 \leq L_2 \leq 0,5$	0,132	0,037	-0,095
3. Коэффициент « критической оценки» ( $L_3$ )	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$	0,342	0,119	-0,223
4. Коэффициент текущей ликвидности ( $L_4$ )	$1,5 \leq L_4 \leq 2$	7,678	6,017	-1,661
5. Коэффициент маневренности функционирующего капитала ( $L_5$ )	Чем выше, тем лучше	1,098	1,176	0,078
6. Доля оборотных средств в активах ( $L_6$ )	$L_6 \geq 0,5$	0,580	0,552	-0,028
7. Коэффициент обеспеченности собственными средствами ( $L_7$ )	$L_7 \geq 0,1$	0,753	0,667	-0,086

Из данной таблицы можно сказать, что ООО «Алан» Тюлячинского района платежеспособное хозяйство, это характеризует показатель общей платежеспособности  $L=1,6$ .

Коэффициент абсолютной ликвидности ( $L_2=0,037$ ) показывает, что предприятие не может погасить в ближайшее время текущую краткосрочную задолженность за счет денежных средств. Значение коэффициента критической оценки ( $L_3$ ) даже близко не подходит к критическому. Коэффициент текущей ликвидности ( $L_4$ ) обобщает предыдущие показатели и является одним из показателей, характеризующих удовлетворительность (неудовлетворительность) бухгалтерского баланса. Это главный показатель платежеспособности. Следовательно, можно сделать вывод об неудовлетворительности бухгалтерского баланса. То есть, судя по этому показателю, мы можем сказать, что в хозяйстве нет свободных денежных ресурсов, и можно говорить о высоком финансовом риске, связанные с тем, что в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ не в состоянии оплатить свои счета.

Оценка финансового состояния организации будет неполной без анализа финансовой устойчивости.

Финансовая устойчивость есть прогноз показателя платёжеспособности в длительном промежутке времени. Используют следующие относительные коэффициенты оценки финансовой устойчивости, которые приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Относительные коэффициенты финансовой устойчивости в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ, за 2017 год

Наименование показателя	Ограничения	На начало года	На конец года	Отклонение, (+,-)
1. Коэффициент капитализации ( $U_1$ )	$U_1 \leq 1,5$	0,695	0,799	0,104
2. Коэффициент обеспечения собственными источниками финансирования ( $U_2$ )	нижняя граница 0,1; opt $U_2 \geq 0,5$	0,651	0,554	-0,097
3. Коэффициент финансовой независимости ( $U_3$ )	$U_3 = [0,4-0,5]$ .	1,477	1,480	0,003
4. Коэффициент финансирования ( $U_4$ )	$U_4 \geq 0,7$ ; opt=1,5	3,947	3,065	-0,882
5. Коэффициент финансовой устойчивости ( $U_5$ )	$U_5 \geq 0,6$	0,866	0,846	-0,02

Динамика коэффициента капитализации свидетельствует о достаточной финансовой устойчивости организации, так как для этого необходимо, чтобы этот коэффициент был меньше 1,5, это правила выполняется в ООО «Алан». На величину этого показателя влияют следующие факторы: высокая оборачиваемость, стабильный спрос на реализуемую продукцию, налаженные каналы снабжения и сбыта, низкий уровень постоянных затрат.

Однако коэффициент соотношения собственных и заемных средств дает лишь общую оценку финансовой устойчивости. Этот показатель необходимо рассматривать в увязке с коэффициентом обеспеченности собственными средствами. Он показывает, в какой степени материальные запасы имеют источником покрытия собственные оборотные средства. Уровень этого коэффициента сопоставим для организаций разных отраслей.

Независимо от отраслей принадлежности степень достаточности собственных оборотных средств для покрытия оборотных активов одинаково характеризует меру финансовой устойчивости. В данной хозяйстве  $U_2 > 0,5$ , особенно если данный показатель значительно ниже, необходимо оценить, в какой мере собственные оборотные средства покрывают хотя бы производственные запасы и товары, так как они обеспечивают бесперебойность деятельности организации. Как показывает данные таблицы 11, у анализируемой организации этот коэффициент высок.

Значение коэффициента финансовой независимости выше критической точки, что свидетельствует о благоприятной финансовой ситуации.

Коэффициент финансирования показывает, какая часть деятельности финансируется за счет собственных, а какая – за счет заемных средств. Если величина коэффициента финансирования больше единицы (большая часть имущества предприятия сформирована из заемных средств), то это может свидетельствовать об платежеспособности предприятия. В ООО «Алан» коэффициент финансирования в начале 2017 года составляет 3,947, а в конце отчетного периода снижается и составляет 3,065, это показывает об опасности затруднение возможности получение кредита.

Коэффициент финансовой устойчивости показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников, то есть долю тех источников финансирования, которые организация может использовать в своей деятельности длительное время. Величина коэффициента колеблется в пределах 0,8, финансовое положение организации является устойчивым.

### 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. В ООО

« Алан» весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. Ответственным за организацию бухгалтерского учета является руководитель хозяйства – Фасхетдинов Х.Н. Главным бухгалтером предприятия является Касимова Ч.Х. В состав этого подразделения, кроме главного бухгалтера, также входит бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации, бухгалтер по основным средствам, бухгалтер по оплате труда и кассир. Секретарь руководителя хозяйства одновременно выполняет обязанности работника отдела кадров.

Бухгалтерская отчетность соответствует всем требованиям ФЗ№402 «О бухгалтерском учете». Учет в ООО « Алан» полностью автоматизирован. Для ведения бухгалтерского используют программу «1 С: Предприятие 8.2».

Основным документом, который определяет правила ведения бухгалтерского учета, определенных нормативными актами законодательства по бухгалтерскому учету Российской Федерации, является « Учетная политика организации». Также у организации имеется рабочий план счетов.

В хозяйстве применяются единые унифицированные формы документов первичного учета. Есть документы нового образца, но заполняются также и старые. Используя унифицированные формы документов, хозяйство постепенно поднимается на принципиально новый уровень, тем самым расширяет свои возможности по реализации собственной продукции не только сельскохозяйственным предприятиям, но также промышленным организациям и др.

От правильной организации бухгалтерского учета в хозяйстве, а также своевременности, полноты, объективности и правильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета зависит успешность финансово-хозяйственной деятельности хозяйства в целом.

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 обработка данных и

формирование отчетности, организационная структура бухгалтерии ООО «Алан» имеет функциональный вид. Отметим также то, что в хозяйстве учет специализирован.

В бухгалтерии ООО «Алан» работают главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера. 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 закрытие 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.

ООО «Алан» подлежит обязательному аудиту исходя из условия что сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей (261942 тыс. руб.). В хозяйстве ежегодно проводится аудит годовой финансовой

отчетности для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения учета.

Организация внутреннего контроля в хозяйстве ограничивается лишь проведением инвентаризаций и собранием планово-аналитической комиссии в составе главных специалистов по итогам отчетных периодов.

### 3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

#### 3.1. Учет затрат и оценка незавершенного производства в бухгалтерском учете

Цикл производства в сельском хозяйстве специфичен, сильно подвержен влиянию фактора сезонности и, хотя составляет, как правило, один год, этот год не совпадает с годом календарным. Особенно характерно это для отрасли растениеводства. В общем случае накопление затрат под урожай отчетного года начинается осенью года предыдущего с подготовки почвы, а заканчивается такими операциями, как подработка, сушка или даже первичная переработка полученной продукции. Таким образом, обычна ситуация, когда затраты под культуру текущего года еще не завершены, а уже закладываются затраты под урожай следующего года, то есть в учете возникает незавершенное производство.

Согласно п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, к незавершенному производству относятся «продукция, не прошедшая всех стадий ( фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные и не прошедшие технической приемки. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода отражается остатком по счету 20 «Основное производство» в разрезе открытых организацией аналитических счетов.

Наличие и величина остатков незавершенного производства зависят от характера и длительности технологического процесса организации, а также особенностей производимой продукции. Размер остатков незавершенного производства устанавливают путем проведения инвентаризации.

Следует отметить, что незавершенное производство в сельском хозяйстве достаточно специфично, так как связано с биологическими активами, зачастую живыми.

В сельском хозяйстве к незавершенному производству в отрасли растениеводства относят затраты под урожай будущего года (посев озимых культур и многолетних трав, стоимость выполненных работ). Незавершенное производство в животноводстве включает:

в пчеловодстве - себестоимость меда, оставленного на зиму в ульях в качестве корма для пчелосемей;

в птицеводстве - затраты на инкубацию яиц, заложенных на инкубацию после 11 декабря отчетного года;

в рыбоводстве - себестоимость переходящих на следующий год сеголеток в зимовальных прудах.

Себестоимость продукции сельского хозяйства за отчетный год исчисляется как разность между стоимостью незавершенного производства на начало отчетного периода и затратами за отчетный период, с одной стороны, и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода - с другой. В этой связи очень важно правильное определение состава и стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.

Важно грамотно определить состав и стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

Пункт 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34 устанавливает, что организация может оценивать незавершенное производство одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При этом традиционные методы оценки отражаются, как правило, в отраслевых особенностях учета, которые утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами.

Так, для сельхозпредприятий это Методические рекомендации, утвержденные приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792 (далее – Методические рекомендации).

Для того чтобы определить размер затрат, относящихся к незавершенному производству, в ООО «Алан» ведут отдельный учет расходов на выполнение работ под урожай будущих лет, согласно пункта 59 Методических рекомендаций. Для этого на субсчете «Растениеводство» счета 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» учитывают обособленно продукцию урожая разных лет. Например, предусмотрены отдельные аналитические счета «Пшеница озимая урожая 2018 года» и «Пшеница озимая урожая 2019 года».

Объекты учета затрат по выполненным сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, если затраты по сельскохозяйственным работам сразу не могут быть отнесены на объекты учета по культурам (группам культур) под урожай текущего года.

Рассмотрим более подробно учет и распределение затрат в незавершенном производстве в отрасли растениеводства.

В составе затрат по незавершенному производству растениеводства учитываются затраты на:

- посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре;
- озимые зерновые на зеленый корм и силос;
- подъем зяби, лущение почвы;
- внесение органических удобрений;
- внесение минеральных удобрений;
- коренное улучшение сенокосов и культурных пастбищ;
- поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ;
- многолетние травы посева прошлых лет под урожай будущих лет;

- пары под яровые культуры урожая будущего года;
- известкование и гипсование кислых и солонцовых почв;
- освоение новых земель;
- первичное окультуривание мелиорируемых земель;
- прочие работы незавершенного производства по видам.

Затраты по незавершенному производству в первый год (в год их осуществления) учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года, а именно:

- 1) Расходы на оплату труда;
- 2) Отчисления на социальные нужды;
- 3) Материальные ресурсы;
- 4) Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств;
- 5) Работы и услуги вспомогательных производств;
- 6) Прочие затраты;
- 7) Затраты по организации производства и управлению (ОПР и ОХР).

В случае необходимости организации могут ввести и другие статьи учета затрат.

Записи в производственном отчете по незавершенному производству ведут в течение отчетного периода, на основании данных первичных документов по учету труда, средств и предметов труда. В отчете на каждый объект учета затрат отводятся отдельные графы, в которых отражаются затраты за месяц и нарастающим итогом с начала года. Если же затраты незавершенного производства включают в состав производственных затрат на протяжении нескольких лет, то в последующие годы эти затраты учитывают комплексно, без детализации по статьям.

На конец финансового года затраты, учтенные на аналитических счетах по видам работ незавершенного производства, остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год. В следующем году их относят на соответствующие объекты учета (если принадлежность ясна) или распределяют (если принадлежность не ясна).

При этом применяют различные способы распределения.

Затраты и объем незавершенного производства перед распределением уточняют, а также выявляют площади погибших зимой посевов. После проведения весеннего сева и уточнения использования площадей главный агроном представляет в бухгалтерию документ произвольной формы - отчет об объемах работ по незавершенному производству. Затем в бухгалтерии организации определяют те объекты учета, на которые должны быть отнесены затраты незавершенного производства по каждому виду работ. Списание затрат незавершенного производства на культуры урожая текущего года производится следующим образом.

Все расходы по посеву озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая текущего года. В отношении работ под яровые культуры будущего года следует отметить, что по ним, как правило, неизвестно, под какую культуру они будут использованы, поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ (подъем зяби, лущение стерни, внесение органических и минеральных удобрений) распределяют (также постатейно) пропорционально площади, занятой соответствующими культурами.

Для распределения затрат незавершенного производства составляют специальный расчет распределения затрат прошлых лет (произвольной формы) по культурам текущего года и будущих лет, где по объектам учета затрат отражают сумму распределяемых расходов незавершенного производства постатейно.

По каждому виду работ определяется сумма затрат на 1 га (всего и постатейно), затем в соответствии с использованием площадей под культуры производится распределение затрат (табл. 12).

Таблица 12 – Затраты по подъему зяби в 2017 г. в ООО «Алан»

составили:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Начислена заработная плата механизаторам	20-1	70	6952
Произведены отчисления во внебюджетные фонды от суммы начисленной заработной платы механизаторам	20-1	69	2086
Списана стоимость израсходованного дизельного топлива	20-1	10-3	13685
Списана стоимость внесенных удобрений	20-1	10-13	6952
Списаны суммы амортизации, затрат на ремонт и прочие расходы по МТП	20-1	23	2629

В 2018 г. в ООО «Алан» площади (319 га), на которых в 2017 г. осуществлялся подъем зяби, были использованы под посадку: яровых зерновых - 100 га; зернобобовые - 140 га; силосные культуры - 79 га и т. д.

В 2018 г. был составлен расчет распределения затрат по подъему зяби:

Таблица 13 – Расчет распределение затрат по подъему зяби

Показатели	Сумма затрат, тыс.руб.		В т. ч. по культурам, тыс. руб.		
	всего	на 1 га, руб.	яровые зерновые	зернобобовые	силосные
Объем работ, га	319	X	100	140	79
Затраты всего	1021	3201	320	448	253
В т.ч. оплата труда	226	708	71	99	56
Отчисления во внебюджетные фонды	68	213	21	30	17
Стоимость топлива	444	1392	139	195	110
Стоимость удобрений	197	618	62	86	49
Расходы МТП	85	266	27	37	21

Таким образом, на основании расчета распределения затрат по подъему зяби (см. таблицу 13) в организации должны быть сделаны следующие бухгалтерские записи:

Таблица 14 – Хозяйственные операции по распределению затрат по подъему зяби

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Распределены расходы по подъему зяби:	20-1	20-1	1021
яровые зерновые			320
зернобобовые			448
силосные			79

Затраты по внесению органических и минеральных удобрений осенью текущего года под урожай следующего года распределяют между сельскохозяйственными культурами пропорционально площади, занятой под соответствующими культурами.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Распределены расходы по внесению органических удобрений	20-1 (в разрезе аналитических счетов)	20-1 « Внесение органических удобрений»

Несколько иначе распределяются затраты по многолетним травам посева прошлых лет. Их распределяют на затраты данного года исходя из периода использования трав, комплексно, без детализации по статьям. Если посевы многолетних трав используются в течение 2 лет, то на каждый год их использования относят по 50% затрат незавершенного производства; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33% затрат, второго года – 34% и третьего года – 33%. Затраты текущего года, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, полностью включаются в себестоимость продукции урожая текущего года.

Так ООО «Алан» использует в севообороте трехлетнюю травосмесь из тимофеевки луговой, костреца, клевера и люцерны. При этом затраты отчетного года предприятия на высев травосмеси составили 438 000 руб. В бухгалтерском учете эта сумма будет отражена следующими записями:

Дебет 20 субсчет «Растениеводство» субсчет 1 “ Растениеводство” аналитический счет “ Многолетние травы 2017 г. высева”

Кредит 70 (10, 02...)

– 438 000 руб. – учтены затраты.

По окончании 2017 года 33 процента от указанной суммы были списаны со счета 20 (субсчет « Растениеводство») на полученные сено и кормосмеси для выкармливания скота:

Дебет 10 (20) субсчет «Животноводство»

Кредит 20 субсчет «Растениеводство» аналитический счет “ Многолетние травы 2017 г. высева”

– 144 540 руб. (438 000 руб. x 33%) – учтены суммы в стоимости сена, кормосмеси и т. д.

Оставшаяся сумма – 293 460 руб. (438 000 – 144 540) будет представлять собой незавершенное производство отрасли на конец года.

В составе затрат по незавершенному производству растениеводства учитывают также затраты на работы по первичному окультуриванию мелиорируемых земель. К ним в частности, относятся затраты на внесение в почву торфа, торфяных компостов и других органических и минеральных удобрений, включая затраты на их добычу; залужение сенокосов и пастбищ, включая приобретение семян многолетних трав; рыхление пахотного слоя и грядкование на тяжелых и средних минеральных почвах; кротование почв на глубину 34-45 см; выборочное бороздование для отвода излишних поверхностных вод и др. Такие расходы могут покрываться за счет целевого финансирования из бюджета или за счет собственных средств. Если расходы производятся за счет бюджетных ассигнований, их сумма списывается в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 20-1 «Растениеводство», а если расходы осуществляются за счет собственных средств, затраты относятся на счет 20-1 «Растениеводство» и аккумулируются по дебету отдельного аналитического счета. После окончания работ также составляется акт, в котором определяется срок окупаемости затрат. В последующие годы затраты по добыче и использованию торфа списываются с отдельного аналитического счета частями в соответствии с актом приемки работ на сельскохозяйственные культуры и включаются в себестоимость (счет 20-1 «Растениеводство»).

В заключение отметим, что точное определение остатков незавершенного производства и их правильная оценка имеют существенное значение для достоверности калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции.

### 3.2. Оценка незавершенного производства в налоговом учете

Незавершенное производство для целей налогового учета – это продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. Такое определение дано в статье 319 Налогового кодекса РФ.

Так, к незавершенному производству относятся:

- не принятые заказчиком работы и услуги;
- остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства.

Обратите внимание: материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к «незавершенке» при условии, что они уже подверглись обработке.

При использовании метода начисления следует руководствоваться статьей 318 Налогового кодекса РФ. Так, для определения остатка незавершенного производства необходимо разделить расходы отчетного периода на прямые и косвенные. Оценка остатков «незавершенки» производится налогоплательщиком на основании данных только о сумме прямых расходов (ст. 319 Налогового кодекса РФ).

В состав прямых расходов налоговое законодательство относит:

- материальные затраты (ст. 254 Налогового кодекса РФ);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, обязательное медицинское страхование и т. д.;
- суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, используемым сельхозпредприятием при производстве товаров, работ, услуг.

Важно помнить о том, что прямые расходы, приведенные в статье 318 Налогового кодекса РФ, являются рекомендуемыми. Это дает возможность налогоплательщику сформировать их одинаковый состав для целей

бухгалтерского и налогового учета. Единственное требование – порядок распределения должен быть закреплён в учетной политике организации\* и применяем не менее двух налоговых периодов.

Таким образом, у организации появляется возможность совмещения бухгалтерского и налогового учета незавершенного производства в том случае, если оценка его будет осуществляться по сумме прямых расходов.

Методика расчета: Определение стоимости незавершенного производства для целей налогового учета включает в себя два этапа.

*На первом* определяется коэффициент остатков незавершенного производства в исходном сырье. Он рассчитывается как соотношение количественного остатка сырья в незавершенном производстве на конец месяца и общего количества сырья, отпущенного в производство, в натуральном выражении (с учетом остатков на начало отчетного периода).

При этом данные о количестве сырья, приходящегося на остатки незавершенного производства, представляются работниками, контролирующими технологический процесс производства, – технологами, учетчиками, экономистами.

*На втором* этапе определяется сама стоимость незавершенного производства на конец месяца. Это делается путем умножения полученного коэффициента на общую сумму прямых расходов за отчетный период, включая сумму прямых расходов в незавершенном производстве на начало периода.

Сельхозорганизация занимается производством творога из цельного молока, являющегося исходным сырьем.

По итогам инвентаризации на 1-е число отчетного месяца стоимость незавершенного производства (в оценке по прямым расходам) составляет 35 600 руб., количество молока в остатках незавершенного производства в натуральном выражении – 5,4 центнера. По данным инвентаризации на конец месяца количественный остаток молока в незавершенном производстве составляет 2,1 центнера.

За отчетный месяц в производство было отпущено 92 центнера молока, сумма прямых расходов по данным учетных документов составила 441 580 руб.

Расчет стоимости незавершенного производства начинают с определения коэффициента остатков незавершенного производства в исходном сырье (К). Он определяется как соотношение количественного остатка сырья в незавершенном производстве на конец месяца и общего количества сырья, отпущенного в производство, в натуральном выражении:

$$K = 2,1 / (5,4 + 92,0) = 0,0216.$$

Данные о количестве сырья, приходящегося на остатки незавершенного производства, предоставляются работниками, контролирующими технологический процесс производства, - технологами, учетчиками, экономистами.

Стоимость незавершенного производства на конец месяца ( $НЗП_{\text{кон}}$ ) далее определяется путем умножения полученного коэффициента на общую сумму прямых расходов за отчетный период, включая сумму прямых расходов в незавершенном производстве на начало периода:

$$НЗП_{\text{кон}} = 0,0216 \times (35600 + 441580) = 10307 \text{ руб.}$$

Таким образом, незавершенное производство является показателем, существенно влияющим на результаты деятельности предприятия. А расчет остатков незавершенного производства существенным образом зависит от того, какой на предприятии выбран метод калькулирования себестоимости и определения расходов на производство для целей бухгалтерского и налогового учета.

### 3.3. Особенности отражения затрат незавершенного производства в бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с п.11 разд. 3 ПБУ 4/99 « Бухгалтерская отчетность организации» « показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах,

расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности».

Это положение обуславливает включение в состав оборотных активов по форме, утвержденной приказом ФНС РФ от 01.04.2009 г. № ММ-7-6/228@ для электронной отчетности «Затраты в незавершенном производстве». В соответствии с тем же приказом затраты по незавершенному производству рассчитываются как сумма остатков на начало периода по дебету по счетам 20 «Основное производство» + 21 «Полуфабрикаты собственного производства» + 23 «Вспомогательные производства» + 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» + 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» + 44 «Расходы на продажу», кроме 44.1 «Транспортные расходы торговых организаций» и отражается отдельно. На бумажном носителе (форма бухгалтерского баланса), затраты незавершенного производства отражаются аналогично, по строке запасы в составе оборотных активов.

Кроме этого, за последние годы аналитики часто не используют данную статью баланса при отражении финансового состояния из-за ее несущественности. Между тем затраты незавершенного производства в балансе могут дать информацию не только об авансированном в производство или оказание услуг капитале, но и о состоянии производства, перспективах дальнейшего развития организаций. При этом могут быть использованы как стоимостные, так и натуральные показатели. Например, в сельском хозяйстве затраты незавершенного производства в зерновом производстве на балансе предприятия показывают только сумму произведенных затрат под урожай зерновых в будущем году. Однако при их сопоставлении с такими натуральными измерителями незавершенного

производства, как посевная площадь, а также с посевными площадями за предшествующие годы, удельным весом в структуре посевных площадей, мы получим существенную аналитическую информацию для принятия правильных управленческих решений. На предприятиях с непрерывным циклом производства натурально стоимостное выражение незавершенного производства дает информацию о трендах развития производства и т. д. При этом взаимосвязь состояния незавершенного производства с объемами производства может быть выражена формулой:

$$O \text{ пр. ожид.} = \text{ЗНП н. х Оо. с.},$$

где  $O \text{ пр. ожид.}$  – объемы ожидаемого производства за отчетный период;  $\text{ЗНП н.}$  – затраты незавершенного производства в натуральных измерителях (выработано полуфабрикатов, промежуточных продуктов и т. д.);  $\text{Оо. с.}$  – количество оборотов оборотных средств за отчетный период.

Отражение затрат незавершенного производства на балансе предприятия по действующим правилам, таким образом, не в полной мере отражают сущность незавершенного производства и не дает информации для оценки состояния и перспектив развития производства.

Как известно, баланс, по действующим ныне правилам, представляет собой состав и соотношение хозяйственных средств и источников их образования в стоимостном выражении на определенную дату. При этом ни в самой форме баланса, ни в его приложениях не предполагается отражения дополнительных сведений, показывающих соотношение затрат незавершенного производства к определенному нормативу. Между тем их сопоставление дало бы дополнительную информацию о перспективах развития производства, об обеспечении ее ритмичности.

Кроме этого, учитывая вышеописанные особенности, включенные в состав оборотных активов предприятия, затраты по незавершенному производству выражают только затраты, не всегда имеющие потребительскую стоимость. По нашему мнению, некоторые виды затрат незавершенного производства без их завершения не могут учитываться для отдельных целей

оценки (например, при оценке активов для целей залогового обеспечения и обеспечения иных имущественных прав, прописанных действующим законодательством, так как присутствует высокий риск неполучения полезной вещи).

На рисунке 3.1 (приложение 2) приведена классификация затрат по незавершенному производству с учетом вышеуказанного риска по группам. При этом выделяются полуфабрикаты, которые не теряют потребительской стоимости после прерывания технологического цикла, но могут быть использованы по назначению при его возобновлении без существенных ограничений во времени.

К группе активов с повышенным уровнем риска следует относить затраты на полуфабрикаты, которые могут потерять по истечении определенного времени свою потребительскую ценность. Причиной этого могут быть порча из-за ограничения в сроках хранения или их моральный износ, вследствие которого данный полуфабрикат стал неликвидным.

Затраты по незавершенным работам и услугам можно подразделить исходя из характера выполняемых работ. Некоторые из них после прерывания (по разным причинам) могут быть продолжены, и при этом качество этих услуг сохранится. Другие после их прерывания (как правило, из-за нарушения договорных обязательств) не только приводят к определенным потерям вложенных средств, но подчас требуют затрат на ликвидацию различных последствий некачественно оказанных услуг.

В отраслях с непрерывным производственным циклом риск, связанный с незавершенным производством, заключается в возможности прерывания технологического цикла, которое приводит к значительным финансовым потерям. Например, в металлургической, спиртовой, пивной и других отраслях несанкционированное прерывание технологического цикла в большинстве случаев приводит к порче промежуточного продукта, который в дальнейшем не используется, а лишь приводит к дополнительным расходам, связанным с его утилизацией.

В связи с вышеизложенным налицо два аспекта отражения затрат по незавершенному производству, требующих детализации при их отражении на балансе:

1) использование, наряду со стоимостной оценкой, натуральных измерителей в форме дополнительных приложений или справок;

2) оценка затрат незавершенного производства исходя из степени риска не получения полезной вещи.

Их учет в первом случае позволит получить информацию о состоянии и перспективах развития того или иного производства. Во втором случае при определенных целях оценки представится возможность оценки уровней финансовых рисков, связанных с инвестициями в производство.

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В результате проведенных в выпускной квалификационной работе исследований нами сделаны следующие выводы и разработаны теоретические и практические рекомендации.

В результате исследования выявлена специфика незавершенного производства, заключающаяся в двойственности рассматриваемых учетных категорий: с одной стороны они являются элементом материально-производственных запасов, а с другой содержат информацию о затратах предприятия и о себестоимости производимой продукции. Первый подход концентрирует внимание на натурально-вещественном составе, а второй – на стоимостном.

Изучение и анализ различных литературных источников и нормативных документов, касающихся учета и оценки незавершенного производства позволило выделить виды оценок, применяемые в современном бухгалтерском учете, а также выявить их основные преимущества и недостатки.

Особенности учета и отражения в отчетности незавершенного производства в сельском хозяйстве нами рассматривались на примере ООО «Алан» Тюлячинского района РТ.

Специализация хозяйства скотоводческая молочного направления. Уровень специализации глубокий. Хозяйство обеспечено всеми видами производительных ресурсов, что подтверждается показателями эффективности производства. Уровень рентабельности в отчетном году составил 19,9%, что на 10,2 пункта выше среднереспубликанского показателя.

Анализ финансового состояния позволяет сделать вывод об улучшении финансовой ситуации в рассматриваемом предприятии в динамике за последние года.

Организация бухгалтерского учета в ООО «Алан» соответствует требованиям предъявляемым нормативным законодательством в области бухгалтерского и налогового учета и отчетности. Учет в организации автоматизирован, применяется программа «1С: Бухгалтерия 8.2». в подразделениях первичные документы оформляются на бумажных носителях.

ООО «Алан» подлежит обязательному аудиту исходя из условия что сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 миллионов рублей (261942 тыс. руб.). В хозяйстве ежегодно проводится аудит годовой финансовой отчетности для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения учета.

Организация внутреннего контроля в хозяйстве ограничивается лишь проведением инвентаризаций и собранием планово-аналитической комиссии в составе главных специалистов по итогам отчетных периодов.

Цикл производства в сельском хозяйстве специфичен, сильно подвержен влиянию фактора сезонности и, хотя составляет, как правило, один год, этот год не совпадает с годом календарным. Особенно характерно это для отрасли растениеводства. Таким образом, обычна ситуация, когда затраты под культуру текущего года еще не завершены, а уже закладываются затраты под урожай следующего года, то есть в учете возникает незавершенное производство.

В производственной деятельности рассматриваемого хозяйства незавершенное производство остается только в отрасли растениеводства, на примере которого мы и изучали данный вопрос. Учетной политикой ООО «Алан» определена оценка незавершенного производства по фактической производственной себестоимости.

Для того чтобы определить размер затрат, относящихся к незавершенному производству, в ООО «Алан» ведут отдельный учет расходов на выполнение работ под урожай будущих лет, согласно пункта 59

Методических рекомендаций. Для этого на субсчете « Растениеводство» счета 20 «Основное производство» и 43 « Готовая продукция» учитывают обособленно продукцию урожая разных лет. Например, предусмотрены отдельные аналитические счета «Пшеница озимая урожая 2018 года» и «Пшеница озимая урожая 2019 года».

Затраты по незавершенному производству в первый год (в год их осуществления) учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года

Для распределения затрат незавершенного производства составляют специальный расчет распределения затрат прошлых лет (произвольной формы) по культурам текущего года и будущих лет, где по объектам учета затрат отражают сумму распределяемых расходов незавершенного производства по статьям.

По каждому виду работ определяется сумма затрат на 1 га (всего и по статьям), затем в соответствии с использованием площадей под культуры производится распределение затрат.

В отчетности затраты незавершенного производства отражаются по строке запасы оборотных активов.

В связи с вышеизложенным налицо два аспекта отражения затрат по незавершенному производству, требующих детализации при их отражении на балансе:

- 1) использование, наряду со стоимостной оценкой, натуральных измерителей в форме дополнительных приложений или справок;
- 2) оценка затрат незавершенного производства исходя из степени риска не получения полезной вещи.

Их учет в первом случае позволит получить информацию о состоянии и перспективах развития того или иного производства. Во втором случае при определенных целях оценки представится возможность оценки уровней финансовых рисков, связанных с инвестициями в производство.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть 1 и 2): [Федер. закон: принят Гос. Думой 21 октября 1994 года, одобрен Советом Федерации, введен приказом Президента Российской Федерации от 30 ноября 1994 года № 52-ФЗ]. – СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: [Федер. закон: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.]. – СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: [Федер. закон: принят Гос. Думой 19.07.2000г.]. – СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
4. Трудовой кодекс Российской Федерации: офиц. текст. – М.: Маркетинг, 2013. – 59 с.
5. О Бухгалтерском учете: [Федеральный закон: принят от 22 ноября 2011 года № 402-ФЗ]. – СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
6. Об обществах с ограниченной ответственностью: [Федеральный закон № 14-ФЗ от 08.02.1998г. (в редакции от 21.03.2002г.)] – СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
7. Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106 н (ред. от 27.04.2012) // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
8. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) (в ред. от 08.11.2010) // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44 н (ред. от 25.10.2010) // СПС Консультант Плюс:

Законодательство. – [Электронный ресурс].

10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н (ред. от 27.04.2012) // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].

11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации (в ред. от 24.12.2010) // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].

12. План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.11.2000 г. №94 н (ред. от 08.11.2010) // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].

13. Приказ Минсельхоза России от 06.06.2003 №792 «Об утверждении Методических рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» // СПС Консультант Плюс: Законодательство. – [Электронный ресурс].

14. Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Утверждены приказом Минсельхоза РФ.

15. Формы бухгалтерской отчетности организаций: утверждены приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66 н (ред. от 05.10.2011). – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.klerk.ru/doc/192473>

16. Большой энциклопедический словарь. – М.: АСТ, 2005. – 1247 с. 28

17. Бородина В. В. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В. В. Бородина, Н.П. Родионова. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА- М, 2018. – 128 с. – (Высшее образование).

18. Бухгалтерская отчетность как информационная база управления социально- экономическими системами : монография / Н. А. Каморджанова [и др.]; под общ. ред. Н. А. Каморджановой. – СПб. : СПбГИЭУ, 2012. – 500 с.

19. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие / Г.С. Клычова, Л. М. Мавлиева, М. М. Низамутдинов. – Казань: Центр инновационных технологий, 2015. – 152 с.

20. Бычкова С. М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 400с.

21. Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет: учеб. – 2- е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд- во Проспект, 2006. - 672 с. (43)

22. Волкова Т.С., Ахметова Л. Р. Классификация затрат на производство продукции // В сборнике: Молодежь в науке и бизнесе международный сборник научных статей. МСХ РФ, ФГБОУ ВПО Саратовский ГАУ им. Н.И. Вавилова. 2017. С. 21-23.

23. Глушков И.Е., Кисилева Т.В. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях. – КНОРУС, 2016. – 417с.

24. Ендовицкий Д.А. Экономический анализ активов организации: Учебник / под ред. Д.А. Ендовицкого. – М.: Эксмо, 2009. – 608 с.

25. Золотухина А.Д. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) // Аудит и финансовый анализ. – 2019. - №2. – [Электронный ресурс]

26. Карпова Т.П. Учет и оценка незавершенного производства. М.: Бухгалтерский учет, 2014. – 176 с. (72)

27. Клипперт Е., Бухгалтерский учет: Особенности учета затрат в незавершенном производстве растениеводства / Е. Клипперт, Н. Попкова // Главный Бухгалтер. Сельское хозяйство. - № 3. – 2012.

28. Клычова Г.С. Совершенствование системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 11. – С. 35-39.

29. Ковалев В.В. О показателях прибыли // Сибирская финансовая школа. – 2018. – № 1. – С. 26-31.

30. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. — М.: ТК Велби: Проспект, 2011. — 448 с.

31. Криничная Е.П. Совершенствование бухгалтерской (финансовой) отчетности в части учета биологических активов / Е. П. Криничная [Электрон. ресурс]. — Режим доступа: <http://rusagroug.ru/articles/1814>

32. Кумехов К. К. Особенности отражения затрат незавершенного производства на балансе предприятия // Известия Саратовского университета. 2018. Т. 12. Сер. Экономика. Управление. Право, вып. 2 — с. 66-68

33. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Кутер — М.: Финансы и статистика, 2007. — 592 с.

34. Лебедева В. И. Методы учета незавершенного производства / В.И. Лебедева // Бухгалтерский учет. — 2016. — №2. — С.40-46

35. Лебедева В.И. Методы учета незавершенного производства / В. И. Лебедева // Бухгалтерский учет. — 2016. — №1. — С.27-29

36. Новикова Н.А. Анализ финансовой устойчивости сельскохозяйственного предприятия // Экономика и социум. — 2018. — № 1-4 (14). — С. 82-86.

37. Палий В.Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с. (110)

38. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1. Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 480 с.

39. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.2.Ч.2. Бухгалтерский финансовый учет. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 400 с.

40. Расторгуева Р. Н. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. — Academia, 2013, - с. 259 – 263.

41. Райзберг Б.А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. - 6- е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 495 с.

42. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. — Минск: Новое знание, 2013. — 686 с.

43. Сергеева И.А. Незавершенное производство в сельском хозяйстве / И. А. Сергеева // Учет в сельском хозяйстве. – 2016. – №1. – С. 43-47
44. Сергеева И.А. Особенности бухгалтерского и налогового учета незавершенного производства в сельском хозяйстве / И.А. Сергеева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. - №1. – С. 30-35
45. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 1999. - № 5. – С. 54-59.
46. Соколов Я.В. Основные функции счета «Основное производство» // БУХ.1 С – 2013. - № 5. – С. 45-46
47. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 495 с.
48. Соколов Я. В., Патров В. В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
49. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – 7- е изд., дополн. и перераб. – М.: Инфра-М., 2010. – 864 с.
50. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
51. Хоружий Л. И. Управленческий учет в сельском хозяйстве: Учебник / Под ред. Л. И. Хоружий. – М.: ИНФРА- М, 2013. – 207 с.
52. Хоружий Л. И., Катков Ю. И. выявление и минимизация ассиметричной информации в учетно- аналитической системе // Бухучет в сельском хозяйстве. –2014. – №4. – С.40-47
53. Экономика предприятия (фирмы): Учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова и доц. О. В, Девяткина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА- М, 2013. – 601 с.
54. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под редакцией Л. Т. Гиляровской – 2- е издание, доп. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 615 с.