

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.
«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет затрат труда и анализ его производительности на
примере общества с ограниченной ответственностью «Сосна»
Балтасинского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Исламова Гулина Саматовна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Низамутдинов Марат Мингалиевич

Рецензент:

д.э.н., профессор

Казань 2019

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

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Исламовой Гулины Саматовны

- 1. Тема работы:** Бухгалтерский учет затрат труда и анализ его производительности на примере общества с ограниченной ответственностью «Сосна» Балтасинского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «24» мая 2019г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы бухгалтерского учета затрат труда в сельском хозяйстве; экономическая сущность бухгалтерского учета затрат труда; система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат труда; базовые положения бухгалтерского учета затрат труда в системе международных стандартов финансовой отчетности; оценка деятельности ООО «Сосна» Балтасинского района РТ; современное состояние и совершенствование учета затрат и анализ его производительности в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ; анализ сложившейся системы первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда; действующая отчетность по труду; анализ производительности труда.
- 5. Перечень графических материалов:** _____
- 6. Дата выдачи задания** «07» декабря 2017г.

Руководитель
Задание принял к исполнению

М.М. Низамутдинов
Г.С. Исламова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. Теоретические основы бухгалтерского учета затрат труда в сельском хозяйстве	15.04.18	
1.1. Экономическая сущность бухгалтерского учета затрат труда		
1.2. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат труда		
1.3. Базовые положения бухгалтерского учета затрат труда в системе международных стандартов финансовой отчетности	15.10.18	
2. Оценка деятельности ООО «Сосна» Балтасинского района РТ		
2.1. Экономическая характеристика деятельности		
2.2. Финансовый анализ деятельности		
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля	15.04.19	
3. Современное состояние и совершенствование учета затрат и анализ его производительности в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ		
3.1. Анализ сложившейся системы первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда		
3.2. Действующая отчетность по труду		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

Г.С. Исламова

Руководитель

М.М. Низамутдинов

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1. Теоретические основы бухгалтерского учета затрат труда в сельском хозяйстве	8
1.1. Экономическая сущность бухгалтерского учета затрат труда.....	8
1.2. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат труда	16
1.3. Базовые положения бухгалтерского учета затрат труда в системе международных стандартов финансовой отчетности	20
2. Оценка деятельности ООО «Сосна» Балтасинского района РТ	27
2.1. Экономическая характеристика деятельности.....	27
2.2. Финансовый анализ деятельности	36
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля	39
3. Современное состояние и совершенствование учета затрат и анализ его производительности в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ	46
3.1. Анализ сложившейся системы первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда	46
3.2. Действующая отчетность по труду	54
3.3. Анализ производительности труда	60
Выводы и предложения	69
Список использованной литературы.....	73
Приложения	

ВВЕДЕНИЕ

Переход России на международные отношения принципиально изменил положение сельскохозяйственных организаций по сравнению с тем, в котором они находились в дореформенный период. Одновременно с получением экономической самостоятельности сельскохозяйственные товаропроизводители оказались в тяжелом положении, обусловленном резким сокращением, а в ряде случаев полным прекращением государственной поддержки сельскохозяйственного производства. И только в последние годы наметились позитивные сдвиги в аграрной политике государства, чему в немалой степени способствовали разработка и принятие приоритетного национального проекта «Развитие АПК» и Федерального закона «О развитии сельского хозяйства». Есть основания утверждать, что их реализация будет стимулировать и освоение современных методов управления сельскохозяйственными товаропроизводителями, повышая тем самым их конкурентоспособность на международном аграрном рынке.

Вместе с тем практика деятельности сельскохозяйственных организаций показывает, что при одинаковом ресурсном потенциале эффективность его использования в различных организациях различна, и одним из факторов, влияющих на эффективность производства, является организация системы управления трудовыми затратами, что в свою очередь зависит от соответствующей постановки бухгалтерского учета затрат труда, чему и посвящена данная выпускная квалификационная работа.

Основная масса существующих в настоящее время разработок в этой области касается финансового учета формирования фонда оплаты труда, что не всегда позволяет определить направление и эффективность затрат, связанных с использованием трудовых ресурсов. Нерешенными остаются вопросы нормативного оформления учетного процесса по отражению расходов на содержание и стимулирование труда работников организаций, недостаточно полно определены место и роль затрат труда в экономической

классификации производственных издержек, не выявлено влияние современных тенденций развития сельскохозяйственного производства на организацию бухгалтерского учета затрат труда, недостаточно изучены его управленческие аспекты в современных условиях хозяйствования.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение методических основ и разработка практических рекомендаций по организации бухгалтерского учета затрат труда и анализа его производительности в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих задач:

1) обобщить современные концепции бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в сельском хозяйстве и уточнить место и роль затрат труда в производственных издержках сельскохозяйственных организаций;

2) изучить организацию бухгалтерского учета и внутреннего контроля объекта исследования и сделать анализ финансово-экономических показателей деятельности;

3) оценить состояние первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда, а также формирование на их основе бухгалтерской отчетности в целях обеспечения необходимой информацией как внешних, так и внутренних пользователей и разработать рекомендации по их совершенствованию.

Объектом исследования выбрано ООО «Сосна» Балтасинского района РТ. Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические вопросы бухгалтерского учета затрат труда и анализа его производительности в сельскохозяйственной организации.

Теоретической и методической основой исследования являются классические и современные концепции бухгалтерского учета, разработки отечественных и зарубежных ученых и специалистов в этой области, а также законодательные и нормативные акты по теме исследования. Информационной базой исследования послужили материалы Министерства

сельского хозяйства РФ, Министерства сельского хозяйства РТ, данные годовой отчетности, а также внутренних документов ООО «Сосна» Балтасинского района РТ, результаты собственных наблюдений, справочная литература и другая информация.

В выпускной квалификационной работе использованы абстрактно-логический, экономико-статистический методы экономических исследований, а также отдельные элементы метода бухгалтерского учета.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ТРУДА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

1.1. Экономическая сущность учета затрат труда

Развитие каждого из известных типов экономики исторически обусловлено, прежде всего, развитием трудовых отношений, так как лишь труд является основным источником богатства и главным фактором экономического развития каждого государства. Классическое определение труда как целесообразной деятельности человека, направленной на видоизменение предметов труда с целью удовлетворения своих потребностей, не теряет своей актуальности и на современном этапе.

В зависимости от отрасли экономики, в которой используется труд, изменяются и его особенности, отражающие специфику отрасли, что особенно характерно для сельскохозяйственного производства, основными факторами производства в котором являются земельные и биологические ресурсы (растения и животные), выступающие одновременно и как предметы, и как средства труда. Кроме того, сельское хозяйство характеризуется зависимостью от природно-климатических условий и сезонностью получения продукции, что в свою очередь в значительной степени определяет уровень эффективности труда в данной отрасли народного хозяйства. Так, в зависимости от природно-климатических условий одинаковые трудовые затраты имеют различные итоговые результаты, а из-за фактора сезонности наблюдается неравномерность использования рабочей силы.

В связи с многообразием видов работ и сжатыми сроками их выполнения в сельскохозяйственном производстве невозможна узкая специализация труда. Одновременно с этим сельскому хозяйству присущ более высокий уровень использования ручного труда при подготовке посадочного материала, кормов, ухода за растениями, животными, уборке и

товарной доработке продукции. Большая часть трудовых процессов выполняется на открытом воздухе, под воздействием различных природных и климатических условий, что требует большого напряжения физических и моральных сил людей, трудящихся в данной отрасли.

Исходя из этого, можно сказать, что одним из аспектов организации бухгалтерского учета затрат труда в сельском хозяйстве является необходимость формирования информации о производственных факторах, влияющих на организацию трудовой деятельности работников.

Как справедливо отмечают Щипанова Д.Г. [50, с. 117], Коваленко Н. Я. [51, с. 168] и другие исследователи, исторически сельское хозяйство является не только важнейшей сферой экономики, бизнеса, предпринимательства, но и средой обитания людей с их привычками и обычаями. Это требует учета в организации оплаты труда не только региональных особенностей, но и учета в заработной плате всех видов вознаграждений за реальные результаты труда (премий, доплат и других стимулов и мотивов), то есть создание эффективной системы стимулирования труда, без чего невозможно успешное хозяйствование в любой сфере.

Обычно стимулирование труда рассматривается как способ вознаграждения работников за участие в производстве, основанный на сопоставлении эффективности труда и требований технологии, это воздействие на поведение работника с помощью стимулов [41, с. 87].

В данном случае под трудовым вознаграждением понимается совокупность материальных и иных благ, получаемых работником вследствие его участия в процессе труда. Более общим понятием по отношению к нему выступает общеэкономическая категория «полезность», то есть способность трудового вознаграждения удовлетворять потребности работника и, одновременно с этим, стимулировать заинтересованность в результатах его труда и повышении производительности.

Материально-денежное стимулирование представляет собой воздействие на поведение работников при помощи различных денежных

выплат и санкций, а социально-материальное - воздействие на поведение работников при помощи предоставления работнику различных льгот и поощрений.

При этом основу материально-денежного стимулирования составляет заработная плата работника. Считается доказанным, что она должна отвечать следующим требованиям:

- 1) создавать у работника чувство удовлетворения и защищенности;
- 2) включать действенные факторы стимулирования и мотивации;
- 3) предусматривать систему наград и вознаграждений [25, с. 35].

Заработная плата представляет собой основную часть трудового вознаграждения, имеющую материальную форму (денежную либо натуральную) и обладающую большим (основная заработная плата) или меньшим (дополнительная заработная плата) постоянством. Иногда в аналогичном смысле используется также понятие «оплата труда» [38, с. 214]. Однако данное понятие имеет более широкое значение. В соответствии со статьей 129 Трудового кодекса Российской Федерации [4], заработная плата понимается как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера, а оплата труда - это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами. Исходя из этого, заработная плата является основной частью данной системы отношений, то есть существует в рамках понятия «оплата труда».

Оплата труда по своей структуре неоднородна и состоит из двух частей: постоянной, включающей тарифные ставки и должностные оклады, и переменной, куда относятся доплаты, компенсации, премирование и надбавки. На оплату труда влияют совершенствование нормирования труда,

внедрение научной организации труда, модернизация рабочих мест, перегруппировка рабочей силы, повышение эффективности использования персонала, усиление заинтересованности в более сложном и квалифицированном труде.

Типовая структура дохода сотрудника сельскохозяйственной организации может быть представлена следующим образом (рис. 1):

1. Оплата по тарифным ставкам и окладам.
2. Доплаты за условия труда:
 - за характеристики производственной среды;
 - за сменность (режим работы);
 - за степень использования труда в течение смены.

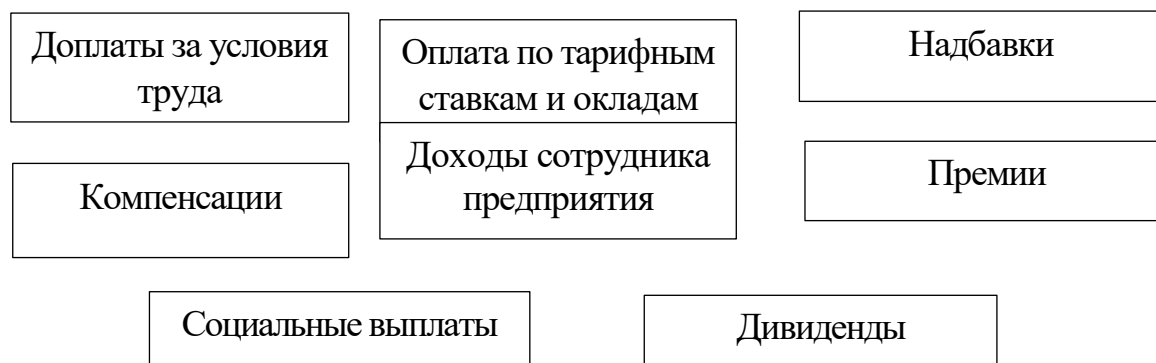


Рис. 1. Состав доходов сотрудника сельскохозяйственной организации

3. Компенсации:
 - оплата учебных отпусков;
 - оплата неиспользованных отпусков;
 - оплата труда работников, привлеченных к выполнению государственных и общественных обязанностей;
 - оплата льготных часов подростков;
 - оплата простоев не по вине работника.
4. Надбавки:
 - за производительность выше нормы (производство продукции, выполнение работ сверх нормы, оплата за работу с численностью, меньше, предусмотренной нормативами);

- за личный вклад в повышение эффективности и рентабельности предприятия;
- за высокое качество продукции, выполнение срочных и ответственных заданий.

5. Премии:

- за качественное и своевременное выполнение договорных обязательств и этапов работ;
- по итогам работы за год;
- из фонда руководителя подразделения;
- авторские вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
- вознаграждения за активное участие во внедрении новых организационно-технических предложений.

6. Услуги предприятия своим работникам (социальные выплаты).

7. Дивиденды по акциям предприятия [23, с. 94; 43, с. 120; 23, с. 35].

В связи с этим важным аспектом организации бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в сельском хозяйстве является также четкое определение сумм, включаемых в состав доходов работника хозяйствующего субъекта.

Как пишут Горелов Н.А., Краснова Л.И. [24, 31], размер оплаты труда зависит от целого ряда факторов, связанных как непосредственно с характеристиками самой рабочей силы работника, так и с характером выполняемых им функций, количеством и качеством труда. Однако главным критерием является уровень квалификации работника. Он в первую очередь определяет сложность работы, которая может быть поручена работнику, и качество этой работы в процессе выполнения трудовых функций.

Система оплаты труда характеризует взаимосвязи элементов оплаты: тарифной части, доплат, надбавок, премий. В связи с этим существующие формы оплаты труда - сдельная и повременная подразделяются на системы (рис. 2). При сдельной форме оплаты труда выделяют следующие системы:

- простая сдельная (прямая);
- сдельно-премиальная;
- косвенно-сдельная (применяется при вознаграждении тех групп вспомогательных или обслуживающих рабочих, труд которых оказывает существенное влияние на результаты основных исполнителей);

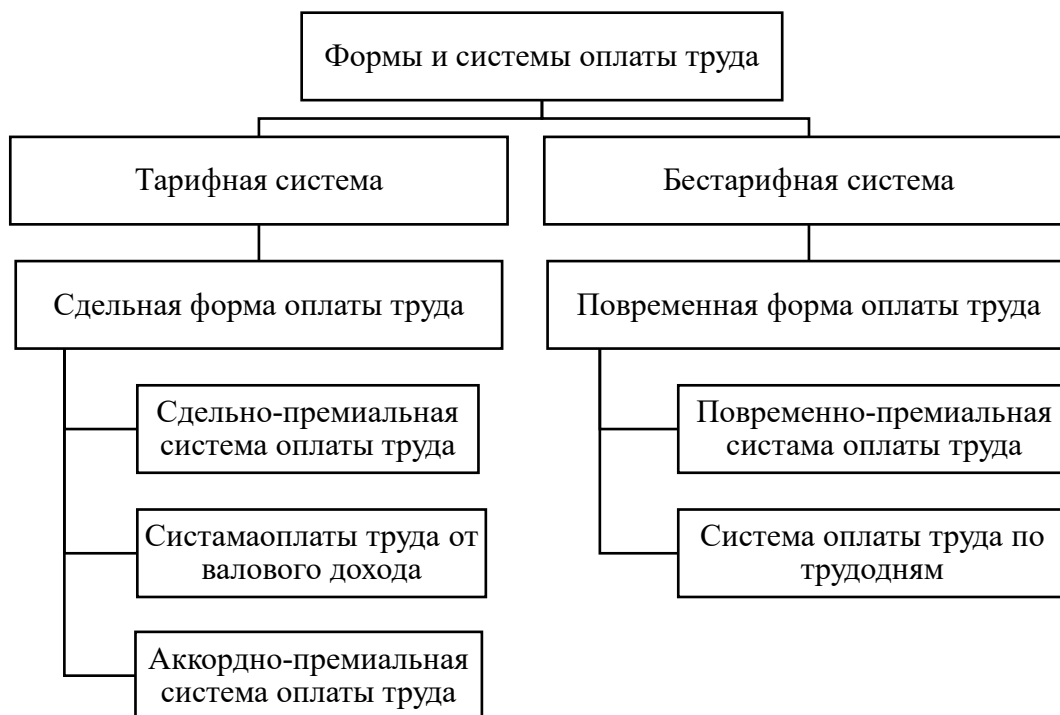


Рис. 2. Формы и системы оплаты труда, применяемые в сельском хозяйстве

- аккордная;
- сдельно-прогрессивная.

При повременной форме оплаты выделяют следующие системы:

- простая повременная (почасовая, поденная, помесечная);
- повременно-премиальная.

Исходя из того, какая форма оплаты труда применяется в конкретной сельскохозяйственной организации, изменяется и ориентированность бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты, направленная при повременной форме оплаты труда на отражение затрат рабочего времени, а при сдельной - на отражение выхода продукции, в соответствии с которыми происходит формирование вознаграждения работнику.

По нашему мнению, применение той или иной системы оплаты труда в сельскохозяйственном производстве в основном зависит от финансового состояния предприятия, видов, условий и сложности выполнения сельскохозяйственных работ, что в свою очередь предопределяет и соответствующую организацию учета затрат труда и его оплаты.

Входящие в состав сельскохозяйственного производства две основные отрасли - растениеводство и животноводство в свою очередь подразделяются на подотрасли.

Одной из особенностей технологии производства в отрасли растениеводства является ее сезонный характер, в соответствии с которым в течение длительного времени происходит накапливание затрат, причем накапливание затрат происходит неравномерно, а возмещение данных затрат получаемой продукцией определяется естественными условиями созревания растений.

В животноводстве процесс производства в меньшей мере зависит от природно-климатических условий и обусловлен преимущественно условиями воспроизводства и выращивания животных. Причем, в отличие от отрасли растениеводства, здесь возможен более высокий уровень механизации и автоматизации производственных процессов.

Как и в других отраслях экономики, при производстве сельскохозяйственной продукции затрачивается живой и прошлый (овеществленный) труд, что в совокупности образует издержки производства.

Различают общественные издержки, представляющие собой сумму овеществленного и живого труда, затраченного обществом на производство данной продукции при любом способе производства, то есть стоимость продукции, и индивидуальные издержки, или издержки конкретного предприятия.

В общем виде понятие индивидуальных издержек определяется как затраты на используемые факторы, такие как труд, земля и капитал. Каждое

сельскохозяйственное предприятие осуществляет расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции, которые в совокупности с затратами на реализацию данной продукции составляют издержки предприятия. В условиях существования товарно-денежных отношений данные издержки принимают форму себестоимости продукции.

Себестоимость представляет собой денежное выражение издержек на производство и реализацию единицы продукции, это часть стоимости, в которой воплощены затраты предприятия на использованные средства производства и оплату труда. Себестоимость продукции сельскохозяйственных предприятий складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства сельскохозяйственных угодий, машин, механизмов и других основных фондов, материальных, трудовых и прочих производственных ресурсов и выражается в виде затрат на всю продукцию, показателя затрат на единицу продукции или затрат на рубль продукции [43, с. 176-178; 45, с. 87-88].

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». В ПБУ 10/99 «Расходы организации» [16] под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива.

Агеева О. А. [19, с. 144] считает, что понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки - денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение

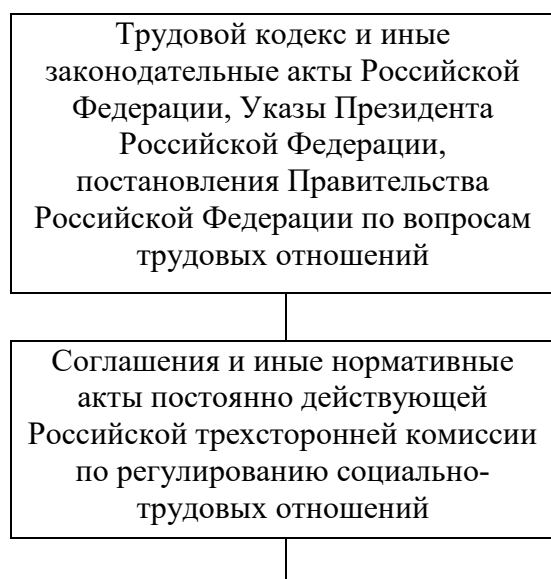
издержек, относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации.

Исходя из всего вышесказанного, оплата труда выступает в виде затрат лишь в незавершенном производстве или в составе себестоимости запасов и готовой продукции, в остальных же случаях она отражается в виде расходов.

1.2. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты

В целом систему законодательного и нормативного регулирования учета затрат труда и его оплаты можно условно подразделить на две группы: группа нормативно-правовых документов, регулирующих трудовые взаимоотношения работника с работодателем, и группа нормативно-правовых документов, регулирующих вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в организациях. В этих группах можно выделить следующие уровни (рис. 3).

Регулирование трудовых отношений



Регулирование бухгалтерского учета

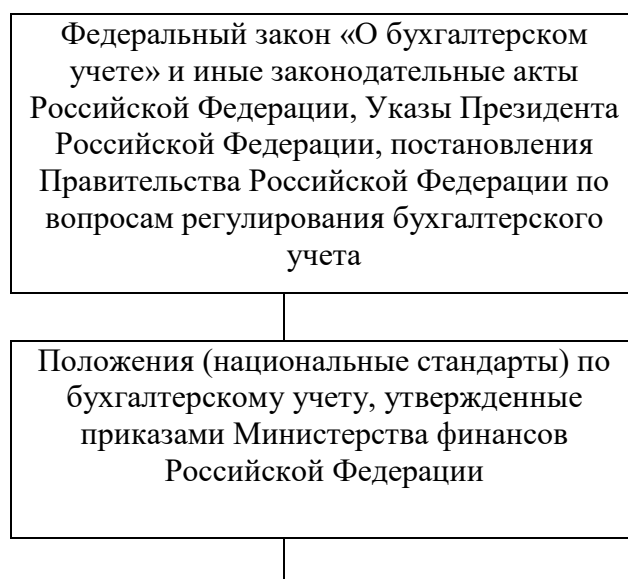




Рис. 3. Система нормативно-правового регулирования учета затрат труда и его оплаты

Первый уровень - законодательство Российской Федерации, включающее федеральные законы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации. Федеральное законодательство на данном уровне представлено, прежде всего, Конституцией Российской Федерации, которая устанавливает и гарантирует основные права и свободы человека, в том числе права и свободы, касающиеся труда, свободного использования своих способностей (статьи 17, 18, 34, 37), гарантирует государственные пенсии и социальные пособия, обязательное медицинское и социальное страхование (статьи 38-41). В соответствии со статьей 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Кроме того, статьей 71 Конституции РФ определено, что в ведении Российской Федерации находятся регулирование и защита прав и свобод человека и гражданина, установление основ федеральной политики и федеральные программы в области экономического развития Российской Федерации, установление правовых основ единого рынка, финансовое и валютное регулирование. В соответствии с Конституцией РФ разрабатываются федеральные законы, регулирующие трудовые отношения и учет затрат труда и его оплаты.

Трудовой кодекс Российской Федерации, введенный в действие Федеральным законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ [4], закрепляет своими

целями установление государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, создание благоприятных условий труда, защиту прав и интересов работников и работодателей. Основными задачами трудового законодательства являются создание необходимых правовых условий для достижения оптимального согласования интересов сторон трудовых отношений, интересов государства, а также правовое регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений по: организации труда и управлению трудом; трудоустройству у данного работодателя; профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации работников непосредственно у данного работодателя; социальному партнерству, ведению коллективных переговоров, заключению коллективных договоров и соглашений; участию работников и профессиональных союзов в установлении условий труда и применении трудового законодательства в предусмотренных законом случаях; материальной ответственности работодателей и работников в сфере труда; надзору и контролю (в том числе профсоюзному контролю) за соблюдением трудового законодательства (включая законодательство об охране труда); разрешению трудовых споров.

Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья, введенные в действие Федеральными законами от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ и от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ) [1] дает понятие юридического и физического лица, а также определяет порядок установления договорных отношений.

Кроме федеральных законов, к законодательству, регулирующему трудовые отношения и вопросы учета затрат труда и его оплаты, относятся указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации. Данные правовые акты регулируют вопросы разработки и утверждения первичных учетных документов соответствующими органами исполнительной власти, а также вопросы, касающиеся порядка исчисления средней заработной платы и регулирования

охраны труда на производстве.

Второй уровень - разрабатываемые и утверждаемые Минфином РФ национальные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету. Данные положения занимают особое место в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Третий уровень - методические рекомендации, инструкции, указания, разъяснения, письма и другие нормативные документы, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету, которые разрабатывают и утверждают федеральные органы исполнительной власти (министерства и ведомства). Требования данных документов носят как общий характер, то есть обязательны к применению для всех организаций, ведущих бухгалтерский учет, так и характер ведомственной принадлежности, то есть обязательны к применению для организаций, осуществляющих деятельность в пределах полномочий соответствующих министерств и ведомств. К документам данного уровня, регулирующим бухгалтерский учет затрат труда и его оплаты, кроме вышеперечисленных, следует отнести прежде всего Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792 [18]; план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий АПК; методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. №28; специализированные формы первичной учетной документации, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 16.05.2003 г. № 750 и другие. Кроме того, в эту группу входят документы, разработанные Росстатом (Госкомстатом РФ), касающиеся учета сведений о деятельности организаций, численности, оплаты и условий труда, а также унифицированные формы первичной документации по учету труда и его оплаты, по учету сельскохозяйственной продукции и сырья. Также к этой

группе документов относятся письма Минфина РФ, разъясняющие вопросы, касающиеся учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) и письма Минтруда РФ, касающиеся вопросов трудовых отношений.

Четвертый уровень - внутренние документы организации, разрабатываемые соответствующими структурными подразделениями (отделами или иными службами) организации и утверждаемые распорядительным документом - как правило, приказом руководителя организации. К таким документам относятся: учетная политика организации, формируемая как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета; график документооборота по организации; бюджеты затрат на производство продукции; штатное расписание, применяемое для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации в соответствии с ее Уставом (Положением) с указанием перечня структурных подразделений, наименования должностей, профессий с указанием квалификации, сведений о количестве штатных единиц; коллективный договор, в котором закрепляются основные положения, связанные с осуществлением работниками своих трудовых прав и обязанностей, а также положения по оплате труда и премировании; должностная инструкция, содержащая подробную информацию по определенной должности, а также правах и обязанностях, предъявляемых к занятию данной должности; положение об оплате труда, разрабатываемое в развитие коллективного договора и содержащее основные сведения о применяемых формах и системах оплаты труда; график отпусков, применяемый для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам.

По нашему мнению, данная система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации имеет недостатки, заключающиеся в противоречии, возникающем на первом -

законодательном уровне регулирования, обусловленном расхождением в налоговом и бухгалтерском законодательстве по вопросам, касающимся признания некоторых видов расходов. Для устранения подобного рода расхождений требуется более тесное взаимодействие структур, занимающихся регулированием данного рода вопросов.

1.3. Базовые положения учета затрат труда и его оплаты в системе международных стандартов финансовой отчетности

С целью приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности были разработаны Государственные программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики.

В настоящее время существуют два международных стандарта финансовой отчетности, регулирующих учет взаимоотношений работодателя (организации) с работниками: МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам». В России пока не разработаны национальные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету, прямо регулирующие учет взаимоотношений работодателя (организации) и работников. Некоторые вопросы, касающиеся учета затрат труда и его оплаты, затронуты в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н [16], в котором для учета затрат труда и его оплаты предусмотрены такие элементы затрат, как «Затраты на оплату труда» и «Отчисления на социальные нужды», а правила учета затрат на производство продукции по данным элементам устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Несмотря на то, что в России не существует положения (стандарта) по бухгалтерскому учету, прямо регулирующего учет отношений работодателя с

работником, отдельные положения МСФО 19 находят свое отражение в главе 24 и статье 255 Налогового кодекса РФ [2,3], Федеральном законе от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», п. п. 21 п. III Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Подобная ситуация во многом обусловлена налоговой ориентированностью российского учета, то есть учетная информация формируется прежде всего для целей налогообложения. Аналогичная ситуация существует в Италии, где налоговое законодательство оказывает сильное влияние на бухгалтерский учет, и итальянские бухгалтеры в своей работе, как и наши, ориентируются прежде всего на налоговое законодательство [44, с. 75].

В соответствии с международным стандартом финансовой отчетности «Вознаграждения работникам» (МСФО 19) [44], предписывающим правила учета и раскрытия предпринимателями информации о вознаграждениях работникам, под вознаграждениями понимаются все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Целью данного стандарта является установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам [44, 48].

Согласно данному стандарту существует пять категорий вознаграждений работникам (рис. 4):

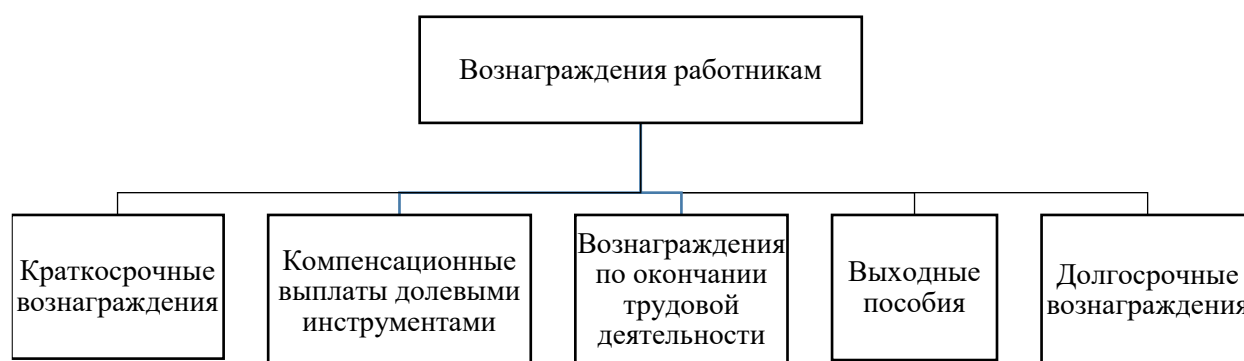


Рис. 4. Состав вознаграждений работникам в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

- краткосрочные вознаграждения, к которым относятся заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в не денежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые включают пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

- долгосрочные вознаграждения работникам, которые включают оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, юбилеи или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более двенадцати месяцев после окончания периода, в котором оно было заработано (в котором работник предоставил соответствующие услуги);

- выходные пособия, выплачиваемые работнику при увольнении его до достижения им пенсионного возраста, либо, если работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию;

- компенсационные выплаты долевыми инструментами, представляющими собой долевыми финансовыми инструментами (паи, акции).

В российской учетной практике не существует разделения вознаграждений работникам на краткосрочные и долгосрочные, а происходит лишь их разделение на такие элементы, как оплата труда и отчисления на

социальные нужды. Причем выделяемые МСФО 19, как самостоятельные, статьи, касающиеся краткосрочных оплачиваемых отпусков, премий и вознаграждений в неденежной форме, в российских стандартах (положениях) по бухгалтерскому учету являются составной частью оплаты труда. В целом порядок учета краткосрочных вознаграждений, в соответствии с МСФО 19, и оплаты труда, в соответствии с российским законодательством, схож. Однако в соответствии с МСФО 19 [42], обязательства, определяемые как оказание работником услуги в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем, не всегда могут быть признаны расходом. В российской учетной практике, как правило, возникновение обязательства влечет за собой признание расходов в сумме обязательств.

Ниже приведена сравнительная характеристика основных положений учета затрат труда и его оплаты в системе международных стандартов финансовой отчетности и российского учета (табл. 1).

Таблица 1 – Сравнительная характеристика основных положений учета затрат труда и его оплаты в системе международных стандартов финансовой отчетности и российского учета

Показатель	Международный учет	Российский учет
Нормативная база	МСФО19 - «Вознаграждения работникам», МСФО 26 - «Учет и отчетность по пенсионным планам».	Налоговый кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Федеральный закон от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях.
Период выплаты вознаграждений	Краткосрочные вознаграждения, долгосрочные вознаграждения.	Краткосрочные вознаграждения.
Признание расходов	В момент осуществления выплат вознаграждений либо возникновения обязательств по выплате вознаграждений.	В момент возникновения обязательств по выплате вознаграждений.
Отражение	в Накопление выплат на оплату	Накопление выплат либо

расходах отпусков	отпусков.	единовременное признание затрат на оплату отпусков.
Признание расходов по временной нетрудоспособности	Признаются.	Не признаются.
Участие в прибыли и премирование	Отражается в отчетности.	Не отражается в отчетности.
Пенсионные планы	Пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами.	Пенсионные планы с установленными выплатами.
Выходное пособие	Признается в зависимости от причины увольнения.	Признается независимо от причины увольнения.
Компенсационные выплаты долевыми инструментами	Существуют как в российской, так и в международной учетной практике.	

Как видно из таблицы 1, основным отличием российского учета от международных стандартов финансовой отчетности является отсутствие стандарта по бухгалтерскому учету, регулирующему порядок учета затрат труда и его оплаты. Это обусловлено, как отмечалось, прежде всего, налоговой ориентированностью российского бухгалтерского учета. Следующим важным отличием является разделение вознаграждений работникам на долгосрочные и краткосрочные в системе международных стандартов, и отсутствие такого разделения в российском учете. Исходя из этого критерия вытекают и другие отличия, такие, как момент признания расходов, отражение расходов по отпускам, признание пособий по временной нетрудоспособности, выходных пособий, премирования и пенсионных планов.

По моменту признания расходов на оплату труда российский учет схож со стандартами бухгалтерского учета GAAP (General Accepted Accounting Principles), действующими в США и ряде других стран. В соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета РФ и США в составе расходов предприятия учитывается начисление, а не выплата заработной платы работникам.

Согласно GAAP к расходам на оплату труда относят заработную плату, начисленную за непосредственное выполнение производственных операций;

расходы предпринимателей на социальное обеспечение работников предприятия, повышение их квалификации и обеспечение безопасности работы.

Исходя из всего вышеуказанного, можно отметить, что оплата труда, являясь основным источником доходов работников сельскохозяйственных организаций выступает в качестве затрат или расходов, которые иначе можно определить как производственные затраты на содержание работников и стимулирование их труда.

Регулирование бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в России осуществляется в соответствии с системой нормативных правовых актов подразделяющихся на две группы: группа нормативно-правовых документов, регулирующих трудовые взаимоотношения работника с работодателем, и группа нормативно-правовых документов, регулирующих вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в организациях.

В международной учетной практике регулирование учета взаимоотношений работодателя (организации) с работниками осуществляется в соответствии с международными стандартами финансовой МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам». В России пока не разработаны аналогичные национальные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету, прямо регулирующие учет взаимоотношений работодателя (организации) и работников.

2. ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОСНА» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Экономическая характеристика деятельности

Общество с ограниченной ответственностью «Сосна» расположено в юго-восточной части Балтасинского района, в Предкамской природно-экономической зоне Республики Татарстан. Северное положение района предопределило и наиболее прохладный климат. Термические ресурсы здесь минимальные для всей республики, хотя, в целом, климатические условия района благоприятны для сельскохозяйственного производства. Наличие достаточно мощного снежного покрова (35-45 см) при своевременном его установлении создает благоприятные условия для перезимовки озимых культур. Климат района определяется как умеренно-прохладный с достаточным увлажнением. Вместе с тем, для региона характерна большая изменчивость всех метеорологических элементов по годам, в том числе осадков и температуры воздуха.

Рельеф и почва. Данный фактор особенно важен, так как именно от него во многом зависит эффективность одной из важнейших отраслей сельского хозяйства растениеводство. Рельеф района представляет собой сравнительно возвышенную равнину, расчлененную на части небольшими речными долинами. Максимальные высоты рельефа достигают 198 м (по границе с Республикой Марий Эл). Характер рельефа типично равнинно-эрозионный. Почвенный покров района представлен нечерноземными почвами. На сельскохозяйственных угодьях преобладают серые лесные почвы, которые вместе с коричнево-серыми занимают более 60 % от общей площади, отличающиеся низким естественным плодородием. Субдоминантными почвенными разностями являются дерново-подзолистые и дерново-карбонатные, на долю которых приходится 10,5 %. В районе очень редко встречаются черноземные почвы.

ООО «Сосна» организовано 22 декабря 2003 года. Расстояние его от районного центра - 5 км, от Казани 105 км. Юридический адрес моего хозяйства - РТ, Балтасинский район, с.Н.Сосна, ул. Героя Сарвара, д.1. Оно специализируется на производстве и реализации продукции растениеводства и животноводства. В ООО «Сосна» сложилась цеховая структура организации производства. Управление производственными подразделениями на второй степени организуется по отраслевому принципу и создаются специализированные цехи: растениеводства, животноводства, механизации, строительства и отдельный цех обслуживания. Главные специалисты несут ответственность за состояние руководимой ими отрасли и организуют выполнение производственно- финансового плана. Бухгалтерия ООО «Сосна» выполняет контроль над составлением бухгалтерского учета и отчетности, за исполнением финансового плана и финансовой дисциплины. Хозяйство ведет бухгалтерскую, статистическую и иную отчетность, установленную действующим законодательством. Финансовый год начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. По окончании каждого года составляется годовой баланс.

Сельскохозяйственные угодья Балтасинского района занимают около 86 тысяч гектар. Из них пашня - 71 тысяч гектар. За ООО «Сосна» закреплено 4901 га земельной площади, в том числе сельскохозяйственных угодий – 4643 га, из которых на долю пашни приходится – 4429 га, пастбищ 176 га и лесов – 70 га.

Изучение состояния и использования земельных угодий следует начинать с определения состава земель и структуры сельскохозяйственных угодий, которые сводятся в таблицу 2.

На основании таблицы 2 можно сделать следующие выводы: площадь сельхозугодий за последние 3 года увеличилась на 20 гектар, за счет увеличения пашни, путем присоединения паевых земель, наибольший удельный вес в структуре сельхозугодий в ООО «Сосна» занимает площадь

пашни – 95,4%, на втором месте площадь пастбищ – 3,8%. Процент распаханности в хозяйстве в 2018 году составляет 95,4%.

Таблица 2 – Структура и состав сельскохозяйственных угодий в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Виды угодий	2016		2017		2018		В среднем по РТ за 2018 год	
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Площадь, га	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %
Всего земель в том числе	4881	X	4881	X	4901	X	6654	X
Сельхозугодий из них	4623	100	4623	100	4643	100	6442	100
пашня	4409	95,4	4409	95,4	4429	95,4	5650	87,7
сенокосы	38	0,8	38	0,8	38	0,8	157	2,4
пастбища	176	3,8	176	3,8	176	3,8	620	9,6
Процент распаханности, %	X	95,4	X	95,4	X	95,4	X	87,7

На результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий значительное влияние оказывает уровень специализации производства. Основной показатель, отражающий уровень специализации – это структура товарной продукции. Углубление специализации повышает концентрацию производства, уменьшает число отраслей производства и, соответственно, облегчает управление ими. Однако чрезмерная узкая специализация может привести к неэффективному использованию ресурсов хозяйства, потере дополнительных видов продукции.

Рассчитав структуру товарной продукции хозяйства ООО «Сосна» можно сделать вывод, что структура товарной продукции по животноводству составляет 89,4%, а по растениеводству 10,5% это говорит о том, что продукция скотоводства является основной отраслью хозяйства ООО «Сосна», а растениеводство является дополнительной.

Для более полной характеристики уровня специализации хозяйства используется показатель коэффициента специализации, величина которого определяется по формуле предложенной 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.

Таблица 3 – Состав и структура денежной выручки по товарной продукции в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Вид продукции	Годы						Структура в среднем за 3 года, %
	2016		2017		2018		
	Выручка от реали- зации,тыс. руб	Струк- тура,%	Выручка от реали- зации,тыс. руб	Струк- тура,%	Выручка от реали- зации,тыс. руб	Струк- тура,%	
Зерновые и зернобобовые	17870	16,5	18423	14,6	10241	8,9	13,3
Рапс	183	0,2	0	0,0	1756	1,5	0,6
Картофель	1005	0,9	1155	0,9	83	0,1	0,6
Мясо КРС	21882	20,2	26668	21,2	34037	29,7	23,7
Молоко	67653	62,3	79565	63,2	68387	59,7	61,8
Всего по хозяйству	108593	100	125811	100	114504	100	100

Коэффициент специализации рассчитаем по средним данным за три года.

$$K_c = 100/85,5*1+13,3*3+0,6*5+0,6*7=0,75 \quad (2.1)$$

Так как коэффициент специализации составляет 0,75, то это свидетельствует о высоком уровне специализации в хозяйстве.

Непременным условием процесса производства является наличие средств производства, которые состоят из средств труда и предметов труда. Выраженные в стоимостной форме, средства производства представляют собой производственные фонды, которые подразделяются на основные и оборотные.

Как известно, основой сельскохозяйственного производства и важным условием развития его отраслей, является наличие необходимых производственных фондов. Уровень и темпы сельскохозяйственной

продукции, повышения экономической эффективности производства в сельском хозяйстве в определенной мере зависит от обеспеченности отрасли основными средствами. Низкая обеспеченность предприятий основными производственными фондами приводит к несвоевременному выполнению важнейших технологических операций, росту трудоемкости и увеличению материально-денежных затрат на производство единицы продукции. Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда (таблица 4).

Фондооснащенность труда – стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения в расчете на единицу площади сельхозугодий. Фондовооруженность труда – стоимость основных производственных фондов сельхоз назначения, приходящаяся на одного работника, занятого в сельском хозяйстве.

Таблица 4 – Уровень фондооснащенности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	104891	117660	129776	308432
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	4623	4623	4643	6442
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	124	129	124	98
Фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс. руб.	2268,9	2545,1	2795,1	4787,8
Фондовооруженность труда на 1 работника, тыс. руб.	825,9	912,1	1046,6	3142,6

Проанализировав данные таблицы 4, мы можем сделать следующие выводы. Стоимость основных производственных фондов по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 12116 тыс. руб. или на 10%, вследствие чего увеличивается фондооснащенность на 250 тыс. руб. и фондовооруженность на 134,5 тыс. руб.

В сравнении со среднереспубликанскими данными за 2018 год уровень обеспеченности основными фондами в организации ниже в 2 и 3 раза, соответственно.

Наряду с анализом обеспеченности хозяйства основными фондами необходимо изучить его оснащенность энергетическими мощностями и сельскохозяйственными машинами.

Ведущее звено в основных производственных фондах принадлежит энергетическим ресурсам - средствам механизации и электрификации сельхозпроизводства. На основе данных об энергоресурсах можно изучить уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда.

Энергооснащенность – количество энергетических мощностей на единицу посевной площади. Энерговооруженность труда – количество энергетических мощностей на одного работника.

Таблица 5 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	7960	8466	8466	7769
Площадь пашни, га	4409	4409	4429	5650
Число среднегодовых работников, чел.	126	129	127	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	180,5	192,0	191,1	137,5
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	62,7	65,6	66,6	79,2

Таблица 5 показывает, что с увеличением энергетических мощностей увеличивается такие количественные показатели, как энергооснащенность на 100 га пашни (л.с) и энерговооруженность на одного работника (л.с.). Самый высокий уровень энергооснащенности наблюдается в 2017 году. Рост произошел за счет роста суммы энергетических мощностей. К 2018 году энергооснащенность на 100 га составила 191,1 л.с, что на 0,9 л. с. ниже показателя 2017 года. В среднем по РТ за 2018 год этот показатель

составляет 137,5 л. с, что меньше показателя по хозяйству за 2018 год на 53,6 л.с. (39%).

По уровню энерговооруженности самый высокий показатель достигнут в отчетном году. В целом, на изменение в уровне данных показателей оказывают влияние такие показатели как: сумма энергетических мощностей, площадь пашни и число среднегодовых работников. Показатель энерговооруженности хозяйства в целом в динамике имеет тенденцию роста.

По нормам показатель энерговооруженности должен составлять 50-55 л.с. на 1 работника. В 2018 году этот показатель в ООО «Сосна» составляет 66,6 л.с., что выше нормы, но остается ниже среднереспубликанских данных.

Одним из важнейших условий для ведения хозяйства является обеспеченность трудовыми ресурсами. Такими является совокупность людей, обладающих способностью трудиться, увеличивать продуктивность скота, валовых сборов сельхозпродукции и повышение эффективности общественного производства. В условиях абсолютного и относительного сокращения численности сельского населения основными задачами являются наиболее полное использование в производстве трудовых ресурсов, повышение производительности труда, что и рассмотрено в таблице 6.

Таблица 6 – Годовой запас труда и уровень его использования в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников в хозяйстве, чел.	126	129	127	105
Годовой запас труда, тыс. чел-час	248,9	252,8	248,9	191
Фактически отработано, тыс. чел-час	259	273	266	207
Уровень использования запаса труда, %	104,1	107,9	106,8	108,4

Приведенные данные в таблице 6 показывают, что годовой запас труда в 2018 г. составил 248,9 тыс. чел-час., это на 1,5% ниже, чем в 2017 г. Уровень использования запаса труда имеет тенденцию повышения, если в 2016 г. он составил 104,1%, то к 2018 г. он составил 106,8%, т.е. повысился

на 2,7 пункта. Это свидетельствует о том, что хозяйство не борется с нехваткой работников.

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

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства - земли, производственных фондов и труда. Наиболее важными в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода, сумма чистого дохода и прибыль в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на 1 чел-час затрат живого труда или на 1 работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатели уровня рентабельности и нормы прибыли.

Проанализировав таблицу 7 можно сказать, что стоимость валовой продукции в расчете на основные показатели имеет тенденцию снижения. Этот показатель в расчете на 100 га соизмеримой пашни и на 1 работника за 2018 г в изучаемом хозяйстве ниже в 1,2 и 2,1 раза, соответственно, чем среднереспубликанский показатель этого года. Показатели валового дохода на 100 га соизмеримой пашни, на 1 среднегодового работника, на 100 руб. производственных фондов напротив выше чем среднереспубликанские данные.

Прибыль как экономическая категория характеризует финансовый результат деятельности хозяйства. Абсолютная масса полученной прибыли еще не свидетельствует об уровне эффективности производства. С этой целью рассчитывают уровень рентабельности – один из основных показателей экономической эффективности. Данный показатель характеризует величину прибыли, приходящуюся на единицу потребленных

ресурсов. В изучаемом хозяйстве уровень рентабельности с 2016 по 2018 г. снижается, хотя и остается на высоком уровне. В 2018 г. уровень рентабельности в хозяйстве составляет 14,7%, что на 8,9 пункта выше среднереспубликанского значения.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ за 2016-2018 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	207,6	229,8	198,1	246,2
1 среднегодового работника занятого в сельском хозяйстве, тыс.руб	20,7	22,4	19,6	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	2,5	2,5	1,9	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	1,8	1,8	1,5	1,9
Сумма валового дохода в расчете на : 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	4976,7	5878,6	4755,8	1992,1
1 среднегодового работника занятого в сельском хозяйстве, тыс.руб.	496,6	572,9	470,8	335,0
100 руб.основных производственных фондов, руб.	59,7	62,8	46,1	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	43,5	44,8	36,4	15,7
Сумма прибыли (убытка) в расчёте на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	1910,6	2691,5	1206,9	503,6
1 среднегодового работника занятого в сельском хозяйстве, тыс.руб.	190,6	262,3	119,5	84,6
100 руб.основных производственных фондов, руб.	22,9	28,8	11,7	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	16,7	20,5	9,2	4,0
Уровень рентабельности (убыточности), %	26,6	36,0	14,7	5,8

В итоге можно сказать, что ООО «Сосна» имеет скотоводческую специализацию молочного направления. Уровень специализации в хозяйстве является высоким. Изучаемое хозяйство обеспечено энергетическими ресурсами, тракторами, зерноуборочными комбайнами, основными производственными фондами. Предприятие достаточно рентабельное, самоокупаемое.

2.2. Финансовый анализ деятельности

Ликвидность бухгалтерского баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами. Срок превращения, которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, в сравнении с обязательствами по пассиву сгруппированными по срокам их поступления и расположенными в порядке возрастания сроков.

Таблица 8 – Оценка ликвидности бухгалтерского баланса за 2018 год

Актив	2018		Пассив	2018		Платежный Излишек (+, -)	
	На начало года	На конец года		На начало года	На конец года	На начало года	На конец года
Наиболее ликвидные активы (A1)	952	905	Наиболее срочные обязательства (П1)	16434	22371	-15482	-21466
Быстрореализуемые активы (A2)	6932	5050	Краткосрочные пассивы (П2)	1000	1080	+5932	+3970
Медленнореализуемые активы (A3)	71440	78969	Долгосрочные пассивы (П3)	11049	7947	+60391	+71022
Труднореализуемые активы (A4)	72338	70329	Постоянные пассивы (П4)	123179	123855	-50841	-53526
Баланс	151662	155253	Баланс	151662	155253	X	X

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$.

В нашем хозяйстве на конец года выполняются такие условия: $A1 (905) \leq П1 (22371)$; $A2 (5050) \geq П2 (1080)$; $A3 (78969) \geq П3 (7947)$; $A4 (70329) \leq П4 (123855)$. Выполняются последние три условия. Выполнение четвертого неравенства свидетельствует о выполнении одного из условий финансовой устойчивости, то есть наличие у предприятия оборотных средств. По этим неравенствам можно сделать вывод о том, что баланс в нашем хозяйстве

недостаточно ликвиден, а именно в части покрытия наиболее срочных обязательств.

Сопоставление первого неравенства свидетельствует о том, что в ближайший промежуток времени, организации не удастся поправить свою платежеспособность. Так как за анализируемый период увеличился платежный недостаток наиболее ликвидных активов. Можно сказать, что причиной снижения ликвидности явилось то, что краткосрочная задолженность увеличилась более быстрыми темпами, чем денежные средства.

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

- текущую ликвидность, которая свидетельствует о платежеспособности (+) или неплатежеспособности (-) организации на ближайший к рассматриваемому моменту промежуток времени:

$$ТЛ=(A1+A2)-(П1+П2);$$

ТЛ(на начало 2018 года) = (952 + 6932) - (16434 + 1000) = -9550 (тыс. руб.)

ТЛ(на конец 2018 года) = (905+5050) - (22371+1080) = -17496 (тыс. руб.)

- перспективную ликвидность – это прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей:

$$ПЛ=A3-П3.$$

ПЛ (на начало 2018 года)= 71440 - 11049 = 60391 (тыс. руб.)

ПЛ (на конец 2018 года) = 78969 - 7947 = 71022 (тыс. руб.)

Расчет этих показателя текущей ликвидности показал нам, что хозяйство неплатежеспособно на ближайший период, так как значения групп пассива баланса превышают значения активов, что говорит о неспособности ООО «Сосна» погасить свои наиболее срочные и краткосрочные обязательства за счет наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов. Платежный недостаток к концу 2018 года составляет 17496 тыс. рублей.

Однако, оно платежеспособно на перспективу за счет будущих поступлений. Другими словами, за счет имеющихся активов третьей группы, и в частности запасов, налога на добавленную стоимость и краткосрочной дебиторской задолженности, наше хозяйство может обеспечить свои долгосрочные обязательства. Для более детального анализа платежеспособности предприятия рассчитаем ее финансовые коэффициенты.

Для анализа платежеспособности финансового анализа рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности, которые сводятся в таблицу.

Таблица 9 – Оценка финансовых коэффициентов платежеспособности

Коэффициенты платежеспособности	2018		Отклонение (+, -)
	Начало года	Конец года	
Общий показатель платежеспособности (L1)	1,28	1,07	-0,20
Коэффициент абсолютной ликвидности (L2)	0,05	0,04	-0,02
Коэффициент критической оценки (L3)	0,45	0,25	-0,20
Коэффициент текущей ликвидности (L4)	4,55	3,62	-0,93
Коэффициент маневренности функционирующего капитала (L5)	1,15	1,28	0,13
Коэффициент доли оборотных средств в активах (L6)	0,52	0,55	0,02
Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7)	0,64	0,63	-0,01

Общий показатель платежеспособности (L1) применяется для комплексной оценки платежеспособности. По нашему хозяйству можно сказать, что как в начале, так и в конце года ООО «Сосна» платежеспособно.

Коэффициент абсолютной ликвидности (L2) показывает, какую часть краткосрочной задолженности организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и краткосрочных ценных бумаг. К концу года этот показатель снизился на 0,01.

Коэффициент критической оценки (L3) показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с дебиторами. То есть 25% краткосрочных

обязательств может быть немедленно погашена. К концу года показатель снизился.

Коэффициент текущей ликвидности (L4) показывает общую обеспеченность предприятия оборотным капиталом для ведения хозяйственной деятельности и погашения срочных обязательств. Наше хозяйство хорошо обеспечено оборотным капиталом, поэтому текущие обязательства без затруднений могут быть погашены.

Коэффициент маневренности собственного капитала (L5) показывает, какая часть собственного оборотного капитала находится в обороте, т.е. в той форме, которая позволяет свободно маневрировать этими средствами, а какая капитализирована. Коэффициент должен быть достаточно высоким, чтобы обеспечить гибкость в использовании собственных средств. В ООО «Сосна» в начале года и в конце этот показатель составлял 1,15-1,28, т.е. показатели сильно не изменились. Собственный оборотный капитал имеет огромное значение для организации, его наличие говорит о независимости организации, поэтому его уменьшение может привести к нежелательным последствиям.

Коэффициент доли оборотных средств (L6) в активах зависит от отраслевой принадлежности организации и в нашем хозяйстве на начало года составил 0,52 и к концу года коэффициент доли оборотных средств составил 0,55.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7) характеризует наличие собственных оборотных средств у организации, необходимых для ее финансовой устойчивости. В нашем хозяйстве собственные средства имеются (0,64), к концу года их доля не изменилась и составила так же 0,63.

2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Организация бухгалтерского учета и отчетности в ООО «Сосна»

Балтасинского района РТ осуществляется с учетом требований, изложенных в федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ, в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ от 29.06.1998 года №34Н, в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету других нормативных правовых актах и методических указаниях по бухгалтерскому учету, это закреплено приказе № 108 «Учетная политика организации Общество с ограниченной ответственностью «Сосна» на 2019 год.

В соответствии с п.6 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ общее руководство организацией бухгалтерского учета в ООО «Сосна» и соблюдением законодательства при выполнении хозяйственных операции возлагаются на директора. Непосредственное выполнение работ по организации учета и отчетности осуществляется структурным подразделением (бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет ведется по мемориально-ордерной форме учета с частичной автоматизацией. Бухгалтерский учет ведется в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, Положениями по бухгалтерскому учету. Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года №94н. И как установлено учетной политикой, хозяйственные операции в ООО «Сосна» оформляются с применением первичных учетных документов, утвержденных в установленном порядке Госкомстатом России. При проведении операций, для оформления которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используется самостоятельно разработанные формы.

Численность бухгалтерского аппарата ООО «Сосна» Балтасинского района РТ - 5 человек. Обязанности между ними распределены следующим образом:

- главный бухгалтер несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, осуществляет контроль учета денежных средств организации в кассе и на расчетном счете, осуществляет контроль и руководство работы бухгалтерии;
- бухгалтер по оплате труда осуществляет учет затрат труда рабочих и специалистов, начисление заработной платы, учет всех расчетов с работниками предприятия, бюджетом, внебюджетными фондами и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;
- бухгалтер производственной группы осуществляет учет выхода готовой продукции и ее реализации, отвечает за учет основных средств, учет животных;
- бухгалтер-кассир отвечает за ведение кассовых операций, несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей, отвечает за учет расчетов организации, ведет Главную книгу.
- бухгалтер по механизированным работам, составляет отчеты о производстве, ведет учет затрат на производство и все документы по своей части.

Таким образом, можно сделать вывод о гармоничной и оправданной структуре бухгалтерии, в которой каждый работник занимает свое место и выполняет возложенные на него функции.

Особое место в организации внутреннего контроля за состоянием бухгалтерского учета и отчетности занимают проверки обеспеченности хозяйства квалифицированными кадрами специалистов учетного профиля, а также необходимой справочно-нормативной и инструктивной литературой, бланками первичных документов, учетных регистров и отчетности, средствами вычислительной и организационной техники.

В ООО «Сосна» у каждого бухгалтера есть свое рабочее место, имеются необходимые бланки.

Также важную роль играет осуществление текущего контроля главным бухгалтером хозяйства. Текущий контроль проводится как по документальным данным, так и по данным фактического осмотра состояния складского хозяйства, первичного, аналитического и синтетического учета.

В осуществлении контроля важная роль принадлежит бухгалтерскому учету, одна из основных функций которого — обеспечение сохранности имущества хозяйствующих субъектов. В связи с этим, особую роль приобретает организация систематического контроля, за постановкой бухгалтерского учета и отчетности, начиная от разработки учетной политики и заканчивая предоставлением годовой отчетности соответствующим пользователям.

В порядке предварительного контроля, за состоянием бухгалтерского учета и отчетности, выявляются наличие и правильность разработки учетной политики хозяйства, распределения должностных обязанностей между работниками бухгалтерской службы, рабочего плана счетов бухгалтерского учета, графика документооборота, плана организации бухгалтерского учета. В моем хозяйстве используется типовой план счетов.

Установила наличие и правильность разработки учетной политики хозяйства, требованиям законодательства и нормативным актам.

Проверила правильность распределения должностных обязанностей между работниками бухгалтерской службы хозяйства, согласно инструкциям.

В соответствии со статьей Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402, регламентирующей общие права и обязанности главного бухгалтера, главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также обеспечивает соответствие

осуществляемых хозяйственных операций действующему законодательству, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

В свою очередь ему подчиняются все работники предприятия, занятые бухгалтерским учетом и отчетностью по указанным вопросам. Он же устанавливает служебные обязанности для штатных работников учетной службы, дает необходимые указания и распоряжения всем внутрихозяйственным подразделениям и службам по вопросам бухгалтерского учета и отчетности. Без его подписи все денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению, как и без подписи главного бухгалтера, считаются недействительными формы бухгалтерской, налоговой и, в большинстве случаев, статистической отчетности. Располагая такими правами и обязанностями, главный бухгалтер ООО «Сосна» имеет все возможности правильно и рационально организовать бухгалтерский учет, отвечающий требованиям оперативного руководства хозяйством.

Бухгалтерская отчетность, представляющая единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, является объектом особой проверки. Все отчетные формы, входящие в состав бухгалтерской отчетности, взаимосвязаны, поскольку отражают одни и те же хозяйственные операции и события в деятельности организации в разных аспектах.

При проверке состава годовой бухгалтерской отчетности обратила внимание на различного рода приложения к годовому отчету, все они обоснованы и достоверны.

Внутрихозяйственный контроль является важнейшей функцией управления в новых условиях хозяйствования. С его помощью, возможно, вскрывать неиспользуемые резервы, устранять недостатки, повышать ответственность работников и улучшать деятельность организации.

Внутрихозяйственный контроль в ООО «Сосна» осуществляет главный бухгалтер, ведущий систематическое наблюдение за выполнением текущих и перспективных планов производства, правильностью применяемых норм выработки и сдельных расценок; выявляет недостатки в производственной и финансово-хозяйственной деятельности, изыскивает резервы повышения производительности труда и снижения себестоимости продукции.

Режим труда и отдыха работников предприятия организован в зависимости от вида и категории трудовой деятельности (Приложение В).

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени (Приложение А).

Таким образом, можно сделать вывод о гармоничной и оправданной структуре бухгалтерии, в которой каждый работник занимает свое место и выполняет возложенные на него функции.

В коллективном договоре организации имеется раздел по охране труда, разработка которого (вместе с другими разделами) осуществляется совместной комиссией работодателя и профсоюзного комитета с учетом Рекомендаций по улучшению условий и повышению безопасности труда в организациях на основе коллективных договорных отношений (постановление Министерства труда и социальной защиты от 28.05.2007 №73) (Приложение Б).

Выполнение мероприятий, включенных в раздел по охране труда, а также программы (планы) в области охраны труда, берется под контроль

трудового коллектива, и их выполнение не реже одного раза в год рассматривается на собрании трудового коллектива.

Также для работников предприятия проводятся инструктажи:

Вводный- при устройстве работника на предприятие. Он одинаковый для всех сотрудников и охватывает основные аспекты работы данного предприятия.

Первичный - проводится для каждого сотрудника по его непосредственным обязанностям.

Повторный - проводится с сотрудниками предприятия 1 раз в полгода для повторения инструктажа.

Руководитель предприятия непосредственно обеспечивает работников средствами индивидуальной и коллективной защиты.

Работники в свою очередь должны соблюдать требования охраны труда, установленные законами и иными нормативно-правовыми актами, правильно применять средства индивидуальной и коллективной защиты, проходить обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, оказание первой помощи при несчастных случаях, прослушать инструктаж по охране труда. Сотрудники должны немедленно извещать своего непосредственного или вышестоящего руководителя о любой ситуации угрожающей жизни и здоровью людей.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И АНАЛИЗ ЕГО ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ В ООО «СОСНА» БАЛТАСИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Анализ сложившейся системы первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда

Как известно, одним из отличительных признаков бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, что также закреплено и налоговым законодательством для обоснованного исчисления налоговой базы по всем взимаемым налогам и сборам. Применительно к теме выпускной квалификационной работы речь идет о первичных документах по учету затрат труда и его оплаты, которые предназначены для отражения сведений, необходимых для учета затрат рабочего времени, выхода продукции (выполнения работ, услуг), начисления заработной платы (оплаты труда) и отнесения ее на аналитические счета учета затрат по принадлежности.

В соответствии с действующей системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях для учета труда и его оплаты подлежат применению типовые и специализированные формы документов, разрабатываемые и утверждаемые соответственно Росстатом и Минсельхозом России.

Кроме того, сельскохозяйственные предприятия могут самостоятельно разрабатывать формы первичных документов по учету затрат труда и его оплаты с указанием этого в разрабатываемой и утверждаемой ими учетной политике.

Первичный учет труда (отработанное время, объем выполненных работ, полученная продукция и т. п.) ведут по месту работы, т.е. в структурных подразделениях хозяйства их руководители, старшие рабочие и т. п.

В целом все первичные документы по учету затрат труда и его оплаты в сельском хозяйстве можно разделить на четыре группы (рис. 3.1):

1. Документы по учету численности, состава и передвижения работников (кадровый учет);
2. Документы по учету затрат рабочего времени;
3. Документы по учету выполненных работ и полученной продукции;
4. Документы по учету начисления и выдачи заработной платы.

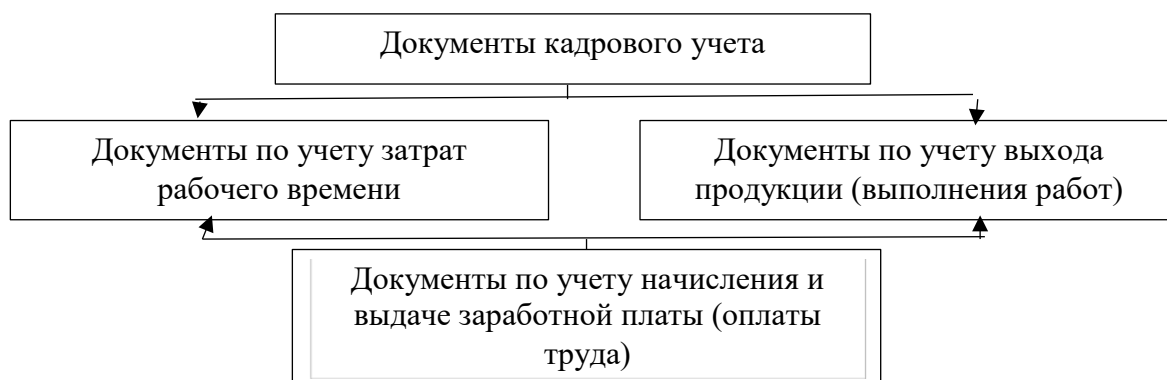


Рис. 5 – Группировка документов по учету затрат труда и его оплаты в сельском хозяйстве

В целях анализа сложившейся системы первичного учета трудовых ресурсов, их использования и оплаты, нами было проведено обследование на базе общества с ограниченной ответственностью «Сосна» Балтасинского района РТ.

Наиболее используемыми унифицированными формами документов кадрового учета в исследуемом хозяйстве являются Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (ф. № Т-1), Личная карточка работника (ф. № Т-2), Штатное расписание (ф. № Т-3) и Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (ф. № Т-8). Не находит своего применения в исследуемом хозяйстве Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5).

Вторая группа документов объединяет документы по учету затрат рабочего времени. Документы этой группы служат информационной базой для определения затрат рабочего времени как по отдельным работникам, так и в целом по структурному подразделению, а также для начисления оплаты

труда по повременным формам оплаты труда.

Наиболее распространенными в хозяйстве являются формы табелей учета рабочего времени и командировочное удостоверение (ф. № Т-10). Практически не находит применения Служебное задание для направления работника в командировку и отчет о его выполнении (ф. № Т-10а).

Третья группа документов служит информационной основой для сдельных форм оплаты труда и включает документы по учету выполненных работ и полученной продукции.

Наименее используемыми унифицированными формами документов, входящих в группу по учету выполненных работ и выхода продукции являются формы реестров (ф. № СП-1, СП-2, СП-8), Талон бункериста (ф. № СП-7), Дневник поступления продукции (ф. № СП-15) и др. (ф. № СП-50).

Также практически не находят применения следующие унифицированные формы документов по учету начисления и выдачи заработной платы: Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-60), Приказ (распоряжение) о поощрении работника (ф. № Т-11), Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (ф. № Т-73) и Ведомость выдачи натуральной оплаты труда (ф. № 415-АПК). Вместо данных форм в ООО «Сосна» используются собственные формы документов для отражения указанных операций.

Согласно проведенному исследованию состояния первичного учета затрат труда и его оплаты в ООО «Сосна» многие нормы современной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета так и не нашли пока должного применения.

В целом, как показал анализ результатов проведенного исследования, уровень использования типовых унифицированных форм первичных документов в хозяйстве 93%, а применяемые неунифицированные формы не закреплены в учетной политике, как того требует ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». Значимым является и уровень удовлетворения

управленческого персонала организации информацией, содержащейся в унифицированных формах первичных документов по учету затрат труда и его оплаты - он колеблется около 85%. Об этом свидетельствует и проведенное нами исследование информационных свойств отдельных первичных документов.

Так, используемая в хозяйстве форма табеля учета рабочего времени (форма № Т-13) отражает лишь информацию о затратах рабочего времени каждого работника в составе бригады, но не дает возможности для определения общего количества отработанного каждым работником времени по конкретным производствам. В соответствии с этим нами было предложено дополнить данную форму графами, содержащими расшифровку использования рабочего времени, такими как «в том числе отработано в отраслях: цех растениеводства, цех животноводства, цех механизации, переработка продукции» (приложение Г). Включение данных граф в существующую форму позволит определить затраты по каждому работнику непосредственно по отраслям производства.

Кроме того, вышеуказанная форма не отражает потери рабочего времени, имеющие различные причины. В соответствии с этим нами был разработан «Учетный лист потерь рабочего времени» (приложение Д), в котором приводятся данные о бригаде, работнике и выполняемой им работе, время начала и окончания простоя, а также причины, повлекшие за собой потери рабочего времени. Учетный лист подписывается бригадиром и работником. Основная цель использования данной формы состоит в выявлении и устранении недостатков системы организации труда работников.

В действующей системе первичного учета затрат труда в растениеводстве важное место занимает талонная форма учета поступления продукции зерновых культур. Учет урожая зерновых с помощью талонов является в настоящее время наиболее прогрессивным, но требует четкой организации работы всех лиц, связанных с учетом движения зерна

(комбайнеров, водителей, бункеристов, заведующих током, весовщиков), и соответственно строгого соблюдения документооборота. Кроме того, недостатком данной формы является то, что комбайнерам и водителям приходится делать отметки о принятии (сдаче) неполных бункеров зерна, что в полевых условиях затруднительно, а при обработке этих документов в бухгалтерии приходится тщательно проверять все талоны для выявления таких записей. В связи с этим нами предлагается форма талонов с контрольным краем, разделенным на отрывные сектора с указанием соответствующей бункерной массы. При передаче такого талона комбайнер отрывает контрольную часть талона, где указана неполная бункерная масса и передает талон водителю. Аналогичную операцию водитель проделывает со своим талоном и передает его комбайнеру. При обработке в бухгалтерии такие талоны гораздо легче и быстрее выявить, и одновременно с этим отпадает необходимость их заполнения в полевых условиях.

Кроме того, недостатком организации первичного учета является то, что при наличии средств автоматизации учетно-вычислительных работ оформление сводных первичных документов осуществляется вручную при использовании бумажных носителей.

Данные, содержащиеся в первичных документах, служат основой для формирования информации о расходах, связанных с оплатой труда работников, а также иных выплат, осуществляемых сельскохозяйственными организациями, которые можно подразделить на три части:

- фонд заработной платы (оплаты труда);
- выплаты социального характера;
- иные выплаты (расходы, не относящиеся к фонду заработной платы (оплаты труда) и выплатам социального характера).

В бухгалтерском учете расходы по формированию фонда оплаты труда отражаются в составе производственных затрат в разрезе таких калькуляционных статей, как оплата труда и отчисления на социальные нужды. При этом они группируются в соответствии с порядком,

установленным Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 06.06.2003 г. № 792.

Согласно данным рекомендациям статья «Оплата труда» имеет следующую структуру:

- основная оплата труда;
- дополнительная оплата труда;
- натуральная оплата труда;
- поощрительные и прочие выплаты.

Кроме формирования информации о расходах, связанных с оплатой труда работников, а также иных выплат, в сложившейся системе бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях данные из первичных документов накапливаются и сводятся в трех направлениях: первое - для начисления и выплаты заработной платы каждому работнику и дальнейшего отражения этих данных в регистрах по учету начисленной оплаты труда; второе - для накапливания информации о начисленной заработной плате и выплатам социального характера по объектам учета затрат с последующим отнесением сумм в соответствующие регистры по учету затрат; третье - формирование информации для целей налогового учета.

Синтетический учет затрат труда и расчетов по заработной плате (оплате труда) в сельскохозяйственных организациях ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии с Методическими рекомендациями по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 г. № 88, по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в сельскохозяйственных организациях составляется

следующая корреспонденция счетов:

Таблица 10 – Корреспонденция счетов по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Содержание операции	Сумма, руб.	Д-т	К-т
Выплата из кассы сумм начисленной работникам заработной платы (оплаты труда)	347500	70	50
Перечисление сумм начисленной заработной платы (оплаты труда) на лицевые счета работников в банках	1484710	70	51
Произведено удержание из начисленной заработной платы (оплаты труда) налога на доходы физических лиц	242400	70	68
Удержание из заработной платы (оплаты труда) невозвращенных сумм, выданных под отчет	1500	70	71
Депонирование не выданной в срок заработной платы (оплаты труда)	22100	70	76
Выдача сельскохозяйственной продукции в счет натуральной оплаты труда	52400	70	90
Удержание недостач из сумм заработной платы (оплаты труда) материально-ответственных лиц при полном возмещении недостающих сумм	15700	70	73
Начисление заработной платы (сумм оплаты труда) работникам, занятым в сельскохозяйственном производстве	1527300	20, 23, 25,26	70
Начисление пособий по временной нетрудоспособности и иных аналогичных выплат за счет средств социального страхования	24000	69	70
Начисление выплат по долевого участию в деятельности организации	173110	84	70
Начисление за счет средств созданного резерва предстоящих расходов и платежей отпускных и ежегодного вознаграждения за выслугу лет	100400	96	70
Начисление материальной помощи и выплат, обусловленных предотвращением и ликвидацией последствий чрезвычайных ситуаций (пожаров, аварий, наводнений и т. п.)	13100	91	70

В соответствии с существующей в исследуемом хозяйстве структурой фонда оплаты труда, нами были разработаны и предложены для использования следующие субсчета, в разрезе которых должен вестись

аналитический учет фонда оплаты труда:

- 70.1 «Оплата труда за объем выполненных работ и отработанное время»;
- 70.2 «Доплаты и надбавки»;
- 70.3 «Премияльные выплаты»;
- 70.4 «Оплата за неотработанное время»;
- 70.5 «Прочие выплаты»;
- 70.6 «Натуральная оплата труда».

Выделение данных субсчетов обусловлено, прежде всего, тенденцией внедрения в отечественную учетную практику международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми предусматривается детализация выплат, осуществляемых в пользу работников, в предоставляемой отчетности.

В целях формирования данных о затратах на оплату труда при производстве сельскохозяйственной продукции по объектам учета затрат, в ООО «Сосна» применяется Накопительная ведомость учета затрат. Данная форма используется при формировании информации о производственных затратах в разрезе объектов затрат по счетам аналитического и синтетического учета. Форма ведомости позволяет формировать данные о затратах по соответствующим счетам либо субсчетам на отдельных листах.

Данные, сформированные в указанной накопительной ведомости, используются для отражения информации о затратах в отчетах подразделений. В ООО «Сосна» разработана собственная форма отчетов, в которых находит отражение информация о произведенных затратах и полученной продукции. В отчете все расходы структурного подразделения сельскохозяйственной организации отражаются по статьям затрат и по объектам аналитического учета по дебету соответствующего счета учета затрат на производство. Одновременно вместе с отнесением операций по учету затрат по счетам учета затрат на производство в отчете в отдельной графе приводится расшифровка информации по корреспондирующим счетам.

На основании отчетов подразделений составляется мемориальный-ордер, накапливающий информацию о затратах по синтетическим счетам и субсчетам.

В настоящее время, в целях сокращения трудоемкости учетных работ существует несколько специализированных программ, позволяющих полностью автоматизировать как ведение отдельных участков, так и в целом бухгалтерского учета организации. Наиболее распространенной среди таких программ является 1:С Бухгалтерия. Для автоматизации аналитического и синтетического учета затрат труда и его оплаты в данной программе предусматривается блок «Зарплата и кадры», который может использоваться как в составе комплексной конфигурации, так и в отдельном варианте в качестве самостоятельной базы. В ООО «Сосна» учет не автоматизирован, поэтому настоятельно рекомендуем применение комплексной конфигурации «1:С Предприятие – Сельскохозяйственный учет», включающий блок «Зарплата и кадры».

Итоговые данные автоматически формируются в соответствующие оборотно-сальдовые ведомости по соответствующим счетам как в свернутом виде, так и с разбивкой по аналитическим группам.

В итоге, это позволит повысить информативность формируемых учетных регистров, а также формировать информацию, отвечающую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

3.2. Действующая отчетность по труду

Вся информация, формируемая бухгалтерским учетом, представляется в виде соответствующих форм отчетности.

В соответствии с Федеральным законом от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) все организации, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации,

обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Кроме данных законодательно-нормативных актов, при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственные организации руководствуются приказом Министерства финансов Российской Федерации № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации «Об утверждении форм отчетности за 2018 год».

Основной формой, содержащей информацию о работниках сельскохозяйственных организаций, является Отчет о численности и заработной плате работников организации (форма № 5-АПК). В данной форме отражают численность работников, их заработную плату и сумму выплат социального характера (ПРИЛОЖЕНИЕ Ж).

Данная отчетная форма состоит из двух разделов. В первом разделе отражается среднегодовая численность в разрезе категории работников и начисленная заработная плата работников организации. Во втором разделе указаны затраты труда.

По всем строкам по графе «Начислено за год заработной платы» указывается фонд заработной платы по каждой категории работников. При этом в состав фонда заработной платы включают суммы начисленной оплаты труда как в денежной так, и в натуральной формах за отработанное и неотработанное время, суммы компенсационных выплат и стимулирующих доплат, суммы премий и единовременных поощрительных выплат, а также суммы выплат на жилье, топливо, питание, носящих систематический характер. При этом указываются начисленные суммы независимо от времени их фактической выплаты.

Аналогично по графе «Выплаты социального характера» по всем категориям работников отражают суммы компенсаций и социальных льгот, предоставленных сельскохозяйственной организацией своим работникам. К таким выплатам относятся суммы, предоставляемые работникам на лечение,

отдых, трудоустройство, проезд. Не включаются в данную графу социальные пособия из государственных и негосударственных фондов.

Информация, формируемая в форме № 5-АПК, практически полностью повторяет показатели, необходимые для составления статистической отчетности, так как основными данными для статистических отчетов являются среднегодовая численность работников, фонд заработной платы и выплаты социального характера по видам деятельности организации.

Однако, по нашему мнению, графа отчета о численности и заработной плате работников организации «Начислено за год заработной платы» должна быть дополнена расшифровкой, в которой фонд заработной платы (оплаты труда) будет представлен по видам выплат. Кроме того, данную форму можно дополнить графами, содержащими информацию о среднемесечной оплате труда, прочим выплатам, не относящимся к фонду оплаты труда и выплатам социального характера, а также расшифровку статьи баланса о задолженности организации по заработной плате перед работниками, в том числе и о задолженности, срок которой превысил 3 месяца.

Применение в данном отчете предложенных показателей позволит, прежде всего, удовлетворить потребности большинства заинтересованных пользователей в необходимой им информации. Так, инвесторам данная информация позволит определить эффективность использования трудовых ресурсов; работникам - размер заработной платы и регулярность ее выплаты; кредиторам - сведения о задолженности организации; государству и обществу – соблюдение трудового законодательства и выполнение обязательств перед работниками.

Кроме того, представление информации о фонде заработной платы (оплаты труда) в данном виде позволит формировать на ее основе отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности по категориям работников.

Кроме показателей, содержащихся в первой части формы № 5-АПК, в ней приводятся данные о количестве отработанного времени работниками,

занятыми во всех отраслях хозяйства, о количестве отработанного времени на сельскохозяйственных работах привлеченными работниками. Данные об отработанном времени указываются в тысячах человеко-дней и тыс. человеко-часах. Кроме этих показателей, показывается списочная численность работников на конец года с указанием численности женщин. Далее приводится расшифровка общей начисленной заработной платы за год по видам выплат:

- оплата по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам (без отпускных, доплат и надбавок). Отдельно показывается натуральная форма оплаты труда;

- премии за счет всех источников, включая вознаграждения по итогам работы за год;

- оплата отпусков;

- оплата стоимости питания работников;

- районные коэффициенты и процентные надбавки (за выслугу лет, стаж работы).

Отдельно приводится информация о суммах выданной работникам материальной помощи и численности работников, получающих заработную плату ниже минимального размера оплаты труда.

Также в данной форме приводится информация о распределении затрат труда по отраслям производства и видам деятельности в тысячах человеко-часов: на растениеводство, включая затраты отчетного и будущего периодов; на животноводство, включая затраты труда на птицеводство, рыболовство и звероводство; на общепроизводственные затраты по растениеводству; на общепроизводственные затраты по животноводству; на промышленное производство, ремонтные мастерские, водоснабжение и электроснабжение; на услуги по капитальному строительству; на услуги по закладке и выращиванию многолетних насаждений; на затраты, связанные с реализацией продукции и оказанием услуг на сторону; на услуги по

использованию грузового автотранспорта, живой тягловой силы, а также на общехозяйственные расходы.

В целях формирования информации, необходимой для внутреннего пользования и как элемент социальной отчетности, нами было предложено к использованию в организации к специализированной форме №5-АПК специальная справка о расходах на подготовку и переподготовку кадров (работников). В данной справке за отчетный период и предыдущий отчетному периоду год будет накапливаться информация обо всех видах расходов на подготовку, переподготовку, повышение квалификации и аттестации работников, специалистов организации.

Сумму этих расходов можно будет признавать в качестве интеллектуально-человеческого капитала. Кроме того, в данной справке отражается информация о количестве полученных консультаций от региональных консультационных центров, финансируемых за счет бюджетных средств. Информация из данной справки может быть использована для внутреннего управления затратами на кадровое обеспечение и Министерством сельского хозяйства РФ для оценки эффективности государственных расходов на подготовку и переподготовку кадров для сельскохозяйственных организаций, на финансирование региональных консультационных центров (таблица 11)

Таблица 11 – Справка к отчету №5-АПК «Расходы на подготовку, переподготовку кадров и дополнительное страхование работников по социальному, пенсионному и медицинскому обеспечению»

Показатели	Код	Фактическая сумма, тыс. руб.	
		отчетный период	аналогичный прошлый период
Всего	53000	160	200
в том числе:			
а) затраты на оплату учебных отпусков	53100	20	20
б) затраты на выплату стипендий студентам (учащимся), направление на обучение в вузы и другие учебные заведения	53200	-	-
в) затраты на подготовку и повышение квалификации работников	53300	100	100

г) затраты на переподготовку кадров	53400	25	30
д) затраты на консультационное обслуживание	53500	15	20
е) затраты на дополнительное страхование работников по социальному, пенсионному и медицинскому обеспечению	53600	-	30

Кроме формы № 5-АПК, информация о затратах на оплату труда с отчислениями на социальные нужды приводится в форме №8-АПК «Затраты на основное производство», а также в формах №9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и №13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства». В этих формах, кроме затрат на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, приводятся данные о прямых затратах труда по конкретным видам продукции.

Наряду с бухгалтерской отчетностью, сельскохозяйственные организации формируют и предоставляют статистическую отчетность, содержащую сведения о численности, заработной плате и движении работников. № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», в соответствии с которым организации обязаны ежемесячно предоставлять сведения о численности, заработной плате и движении работников по форме №П-4.

Кроме формы № П-4 сельскохозяйственные организации составляют и представляют форму № 1-Т «Сведения о численности и заработной плате работников по видам деятельности» и форму № 3-Ф «Сведения о просроченной задолженности по заработной плате»

Вышеприведенный порядок формирования и представления статистической отчетности распространяется лишь на сельскохозяйственные организации.

В целом, как показал анализ информационных свойств отдельных первичных документов, формируемая в них информация не полностью

соответствует требованиям управления, в соответствии с чем нами были доработаны уже имеющиеся унифицированные формы первичных документов, а также разработаны и предложены к применению в исследуемом хозяйстве формы первичных документов и учетных регистров.

Кроме того, в целях удовлетворения потребностей заинтересованных пользователей бухгалтерской информации, нами был доработан Отчет о численности и заработной плате работников организации (форма № 5-АПК).

3.3. Анализ производительности труда

Производительность труда играет важную роль в обеспечении национальной продовольственной безопасности, поскольку является приоритетным фактором увеличения объемов сельскохозяйственного производства. Существующая необходимость повышения производства продукции сельского хозяйства обусловлена специфическими международными отношениями, которые способствуют обострению проблемы импортозамещения продовольственных товаров. На этом основании руководством государства предпринимаются эффективные меры по интенсификации экономики сельского хозяйства, расширяющие возможность организаций аграрного сектора по повышению рационализации применения производственных ресурсов на фоне увеличения производительности труда [5; 7].

Поступательное развитие агропромышленного комплекса страны в том числе зависит от эффективности использования трудовых ресурсов как важнейшего фактора производства, а также от опыта аппарата управления и рабочих оперативно обнаруживать узкие места при выполнении технико-технологических процессов в сельском хозяйстве и возможности их устранения.

Производительность труда — важнейший экономический показатель, используемый для характеристики результативности (продуктивности) трудовой деятельности как отдельного работника, так и всего коллектива предприятия. Уровень производительности труда, равный количеству благ,

созданных за единицу времени, является одним из важнейших показателей развития экономики страны и благосостояния народа, основой высокой конкурентоспособности на рынке.

В зависимости от способа измерения объема производства выделяют натуральные, условно натуральные, стоимостные и трудовые показатели производительности труда. Наиболее универсальными являются стоимостные показатели. Известные в теории и практике анализа и управления трудовыми ресурсами стоимостные показатели производительности труда представлены в таблице 12 [2; 3].

Таблица 12 – Стоимостные показатели, характеризующие производительность труда в сельском хозяйстве

Показатели	Дробь	
	числитель	знаменатель
Валовая производительность труда	Валовая добавленная стоимость или валовой выход продукции	Затраты труда на выход продукции
Чистая производительность труда	Чистая добавленная стоимость или чистая продукция	Затраты труда на выход продукции
Интегральная производительность труда	Валовая добавленная стоимость или валовой выход продукции	Все факторы производства, выраженные в единицах времени (в трудовых единицах)
Глобальная производительность труда	Валовая добавленная стоимость или валовой выход продукции	Все факторы производства в денежном выражении
Тотальная производительность труда	Чистая добавленная стоимость или чистая продукция	Затраты труда и основного капитала в денежном выражении

Кроме того, выделяют следующие виды показателей производительности труда:

1. Прямые, рассчитываемые по формуле:

$$P = \text{ПР} / T \quad (1)$$

где: ПР — показатель, характеризующий объем произведенной продукции;

T — показатель, характеризующий затраты труда.

К прямым показателям производительности труда относится стоимость валовой (товарной) продукции на 1 чел.-ч, на одного работника, выход продукции на 1 чел.-ч, на одного работника и т.д.

2. Обратные, определяемые по формуле:

$$T/P = T / \text{ПР} \quad (2)$$

К обратным показателям производительности труда можно отнести показатели трудоемкости: затраты труда на производство 100 руб. валовой (товарной) продукции, затраты труда на производство 1 ц продукции и т.д.

3. Предельные, определяемые по формуле:

$$\Delta P = \Delta PP / \Delta T \quad (3)$$

где: ΔPP — изменение объема произведенной продукции; ΔT — изменение затрат труда.

Предельные показатели производительности труда позволяют определить затраты на производство дополнительной единицы продукции.

4. Косвенные, к которым целесообразно отнести:

- объем сельскохозяйственных работ, выполняемых в единицу времени;
- затраты труда на возделывание 1 га сельскохозяйственных культур;
- затраты труда на обслуживание одной головы скота;
- нагрузку скота на работника животноводства;
- затраты труда на выполнение отдельных операций в животноводстве.

Следует отметить, что все косвенные показатели, по существу, не являются непосредственными показателями производительности труда, так как они не выражают количество произведенной продукции или выполненной работы в единицу рабочего времени. Но поскольку их уровень и вариация в значительной степени определяются производительностью труда, то они косвенно отражают и ее уровень. Например, чем больше нагрузка поголовья животных на одного работника фермы, тем выше может быть и производительность труда скотников (или животноводов). Но это предположение действительно только при равной или возрастающей продуктивности животных.

5. Индексные показатели можно рассчитать по формуле:

$$F = \frac{\sum q_{i2} \cdot p_{i1}}{\sum t_{ij2} \cdot p_{ij1}} \quad (4)$$

где: q_{i2} — объемы продукции (по видам) текущего периода;

p_{i1} — цены на продукцию (по видам) в базисном периоде;

t_{ij2} — затраты труда элемента i из j -й совокупности в отчетном периоде;

t_{ij1} — цена единицы затраченного элемента.

$$I = \frac{\sum t_{i1} \cdot q_{i2}}{\sum t_{i2} \cdot q_{i2}} \quad (5)$$

где: t_{i2} — затраты труда (по видам продукции) в отчетном периоде;

t_{i1} — затраты труда (по видам продукции) в базисном периоде;

q_{i2} — объемы i -й продукции в отчетном периоде.

Одним из основных достоинств индексных показателей является возможность изучения динамики как производительности труда, так и факторов, ее определяющих.

Выполним анализ производительности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ. Для производства высококачественной продукции в значительных объемах сельскохозяйственному предприятию способствуют благоприятные природно-климатические условия, а также наличие необходимого производственного потенциала. По величине объема производства продукции сельского хозяйства в 2018 году Балтасинский район находится в лидерах по РТ. Одной из особенностей аграрного производства Балтасинского района является преобладание в хозяйствах всех категорий животноводства над растениеводством.

Динамика обобщающих прямых показателей производительности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ представлена в таблице 13.

Таблица 13 – Динамика производительности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Годы	Произведено валовой продукции в текущих ценах в расчете на:			Получено выручки от продаж в расчете на:		
	1 работника, тыс. руб.	1 человеко-день, руб.	1 человеко-час, руб.	1 работника, тыс. руб.	1 человеко-день, руб.	1 человеко-час, руб.
2016	1376,6	5523,8	788,4	907,7	3642,4	519,8
2017	1623,1	6140,1	876,1	1023,1	3870,9	552,3
2018	1385,3	4629,9	661,4	952,6	3183,8	454,8

Однако, несмотря на положительную динамику показателей производительности труда, которая в основном обусловлена ростом цен на сельскохозяйственную продукцию, объективность оценки использования

трудовых ресурсов предполагает детализацию анализа и применения сопоставимых цен.

Показатели темпов роста производства продукции и производительности труда представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Показатели динамики производства продукции и производительности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

	Темпы роста, %					
	валовой продукции (в сопоставимых ценах)		численности работников		производительности труда	
	к 2016 году	к предыдущему году	к 2016 году	к предыдущему году	к 2016 году	к предыдущему году
2016	100	-	100	-	100	-
2017	110,7	110,7	102,4	102,4	108,2	108,2
2018	95,4	86,2	100,8	98,4	94,7	87,5

Анализ данных таблицы позволяет сделать вывод о том, что снижение производства сельскохозяйственной продукции в организации обусловлено спадом производительности труда, уровень которой снизился в 2018 году по сравнению с 2016 годом на 5,3 пункта, однако по сравнению с 2017 годом наблюдается снижение эффективности использования трудовых ресурсов на 12,5%.

Следует отметить, что на фоне устойчивого спада производительности труда объем производства валовой продукции в сопоставимых ценах варьируется на протяжении рассматриваемого периода, а в 2018 году он снизился на 4,6% по отношению к показателю базового 2016 года. Также за последний год произошло сокращение среднегодовой численности работников на 1,6%.

Проанализируем производительность труда по отраслям сельскохозяйственного производства (табл. 15).

В 2018 году по сравнению с предыдущим годом наблюдается снижение среднегодовой выработки работников ООО «Сосна» как в целом по сельскому хозяйству (на 14,6%), так и по отраслям растениеводства (32,6%) и животноводства (2,2%). Определим влияние факторов на это изменение (табл.

16).

Таблица 15 – Сравнительный анализ производительности труда в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Показатели	2017 год	2018год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение, %
Валовая продукция в текущих ценах, тыс. руб., всего	209377	175938	-33439	-16,0
в т.ч. растениеводства	84378	56868	-27510	-32,6
животноводства	124999	119071	-5928	-4,7
Среднегодовая численность, чел., всего	129	127	-2	-1,6
в т.ч. растениеводстве	26	26	0	0,0
в животноводстве	38	37	-1	-2,6
Среднегодовая выработка 1 работника, руб./чел.	1623,1	1385,3	-237,7	-14,6
в т.ч. в растениеводстве, руб./чел.	3245,3	2187,2	-1058,1	-32,6
в животноводстве, руб./чел.	3289,4	3218,1	-71,3	-2,2

Таблица 16 – Факторный анализ среднегодовой выработки работников в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Валовая продукция (всего и по отраслям), тыс. руб.		Среднегодовая численность работников, чел.		Среднегодовая выработка 1 работника, руб./чел.			Изменение годовой выработки, руб./чел.		
							Всего	в т.ч. за счет влияния	
2017	2018	2017	2018	2017	2018	услов		численности	валовой продукции
209377	175938	129	127	1623,1	1385,3	1648,6	-237,7	25,5	-263,3
84378	56868	26	26	3245,3	2187,2	3245,3	-1058,1	0,0	-1058,1
124999	119071	38	37	3289,4	3218,1	3378,4	-71,3	89,0	-160,3

В результате факторного анализа установлено, что негативное влияние на производительность труда в 2018 году по сравнению с 2017 годом оказало снижение объемов сельскохозяйственного производства: за счет этого фактора выработка снизилась на 263,3 тыс. руб./чел. За счет сокращения численности

работников годовая выработка увеличилась на 25,5 тыс. руб./чел. В результате совместного влияния данных факторов произошло снижение производительности труда на 237,7 тыс. руб/чел.

Следует отметить, что в животноводстве направленность факторов частично сходна с растениеводческой отраслью: сокращение объемов производства обусловил спад производительности труда на 1058,1 тыс. руб./чел., при неизменной численности работников. Сокращение производительности труда в животноводстве в разы выше, чем в целом по сельскохозяйственному производству ООО «Сосна».

Частные показатели производительности труда, характеризующие уровень использования трудовых ресурсов при производстве конкретных видов продукции, представлены в таблице 17.

Таблица 17 – Показатели трудоемкости производства основных видов продукции в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Годы	Затраты труда на производство 1 ц продукции, чел.-ч:			
	Зерновые и зернобобовые	Картофель	Откормочное поголовье	Основное стадо
2016	0,87	0,77	11	2,5
2017	0,63	1,92	12	3
2018	0,98	-	10	3

Анализ данных таблицы 17 свидетельствует, что за анализируемый период в ООО «Сосна» показатели трудоемкости производства продукции, имеют устойчивую тенденцию роста по зернопроизводству и по молоку. Так, в 2018 году по сравнению с 2016 годом затраты труда на производство 1 ц зерна выросли на 011 чел.-часа, трудоемкость производства мяса уменьшилась на 9%.

Тенденция сокращения количества труда, затраченного на производство основных видов сельскохозяйственной продукции, в аграрных организациях обусловлена повышением уровня механизации производственных процессов, внедрением новых технологий и техники.

Таким образом, внедрение инноваций обеспечивает сокращение затрат

труда на производство единицы сельскохозяйственной продукции и является инструментом повышения урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных.

Системность в анализе производительности аграрного труда предполагает его детализацию на основе изучения вспомогательных показателей эффективности использования трудовых ресурсов, которые характеризуют затраты труда на 1 га посевной площади и на обслуживание одной головы животных.

Таблица 18 – Затраты труда на 1 га посевной площади сельскохозяйственных культур и обслуживание одной головы животных в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Годы	Затраты труда на обработку 1 га посевной площади, чел.-ч:		Затраты труда на обслуживание 1 головы, чел.-ч:	
	Зерновые и зернобобовые	Картофель	Откормочное поголовье	Основное стадо
2016	28,6	100	24,9	166,0
2017	25,4	150	29,2	175,1
2018	25,9	-	30,7	159,3

Анализ показателей, представленных в таблице 3.9, позволяет сделать вывод о том, что в аграрном производстве ООО «Сосна» наблюдается снижение вспомогательных показателей производительности труда. Динамика затрат труда в расчете на 1 га посевной площади и на обслуживание одной головы животных подтверждает тенденцию снижения трудоемкости производства продукции. За исследуемый период выявлена вариация количества труда, затраченного на 1 га посевной площади зерновых культур, однако с 2017 года наблюдается устойчивая тенденция сокращения затрат труда.

В животноводстве в 2016-2018 годах незначительно увеличились затраты труда на обслуживание крупного рогатого скота, в том числе откормочного поголовья, в 2017 году незначительно возросли затраты труда на обслуживание коров.

Результаты анализа свидетельствуют о том, что сокращение затрат труда

на 1 га посевной площади сельскохозяйственных культур обусловило снижение трудоемкости производства продукции. В то же время незначительный рост трудоемкости производства обслуживания одной головы животных является -результатом повышения уровня качества обслуживания технологических процессов при производстве животноводческой продукции.

Показатели результативности труда, используемые для обобщенной оценки производительности труда, представлены в таблице 19.

Таблица 19 – Динамика показателей результативности труда работников в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ

Годы	Получено в расчете на:							
	1 работника				1 чел.-час			
	денежной выручки		валового дохода		денежной выручки		валового дохода	
	тыс.руб.	в % к 2016 г.	тыс.руб.	в % к 2016 г.	руб.	в % к 2016 г.	руб.	в % к 2016 г.
2016	907,7	100,0	496,6	100,0	519,8	100,0	284,4	100,0
2017	1023,2	112,7	572,9	115,4	552,3	106,3	309,2	108,7
2018	952,6	104,9	470,8	94,8	454,8	87,5	224,8	79,0

Проведенный анализ показателей результативности труда позволил сделать вывод о том, что за анализируемый период денежная выручка в расчете на одного работника увеличилась на 4,9%. Данные таблицы свидетельствуют, что в 2018 году по сравнению с 2016 годом наблюдается сокращение денежной выручки в расчете на 1 чел.-ч на 12,5%. Наряду с сокращением денежной выручки прослеживается отрицательная динамика валового дохода, размер которого в расчете на одного работника снизился на 5,2%, а в расчете на 1 чел.-ч — на 21%. Причем темпы спада валового дохода в расчете на одного работника и на единицу времени выше по сравнению с темпами спада денежной выручки. Данная динамика является не весьма благоприятной для аграрной сферы экономики.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное нами исследование, касающееся рассмотрения теоретических и методических основ по организации бухгалтерского учета затрат труда и анализа его производительности на сельскохозяйственном предприятии, а также возможность использования предложенных мероприятий в учетной деятельности организации позволяет нам сделать следующие выводы и предложения:

Согласно задачам, поставленным перед исследованием, были обобщены концепции бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в сельском хозяйстве обусловленные спецификой данной отрасли. Основной особенностью труда в сельском хозяйстве является его производственное назначение как одного из основных факторов производства в сочетании с такими производственными факторами как земельные и биологические ресурсы, выступающие одновременно и предметами, и средствами труда. Кроме данных факторов особенности труда в сельском хозяйстве обуславливаются сезонностью производства и невозможностью узкой специализации в силу многообразия выполняемых работ. Все это требует построения соответствующей эффективной системы стимулирования труда, под которой понимается совокупность экономических и психологических рычагов с помощью которых производится воздействие на интересы участников производства, и главное место здесь занимает материально-денежное стимулирование выраженное, прежде всего, в заработной плате работника.

В ходе исследования были определены место и роль затрат труда и его оплаты в системе экономически обоснованной классификации издержек сельскохозяйственного производства. Роль затрат труда в формировании издержек производства заключается в том, что при производстве сельскохозяйственной продукции затрачивается живой (рабочая сила) и прошлый (овеществленный) труд, выступающий на разных этапах в виде затрат и в виде расходов. Рассмотренная в работе научно обоснованная классификация затрат строится на основных задачах управленческого учета,

касающихся расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли, принятия управленческих решений, а также контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности. Центральное место в данной классификации затрат занимает группировка по экономическому содержанию, в соответствии с которым выделяются следующие элементы: оплата труда, отчисления на социальные нужды, материальные затраты (предметы труда), амортизация основных средств (средств труда) и прочие затраты.

Отличительной особенностью оплаты труда как элемента затрат является ее присутствие во всех группировках приведенной экономически обоснованной классификации издержек сельскохозяйственного производства в качестве одного из центральных звеньев.

В ходе проведенного исследования были выявлены современное состояние и тенденции развития сельскохозяйственного производства, а также определено их влияние на организацию бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты. В соответствии с тем, что на протяжении 2016-2018 гг. в ООО «Сосна» Балтасинского района РТ наблюдался спад производства и лишь в настоящее время наметились тенденции к его развитию, организации произошло сокращение трудовых ресурсов, причем изменения произошли как в количественном, так и в качественном выражении. В основном сокращение численности работников в сельском хозяйстве обусловлено сокращением производства.

Сокращение численности работников привело к увеличению производственной нагрузки на имеющиеся трудовые ресурсы, что требует более рационального подхода к их эффективному использованию.

Все эти тенденции, в свою очередь, не могли не оказать влияния на организацию бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты. В данных условиях развития сельскохозяйственного производства бухгалтерский учет призван решать задачи касающиеся предоставления оперативной информации об имеющихся трудовых ресурсах, их кадровом составе, то есть

наличии квалифицированных работников, их использовании, а также организации более эффективной системы мотивации труда.

Произведена оценка состояния и разработаны комплексные предложения по совершенствованию первичного, аналитического и синтетического учета затрат труда в организации в целях обеспечения необходимой информацией как внешних, так и внутренних пользователей. В рамках решения данной задачи нами была проведена группировка первичных документов, включающая четыре группы: документы по учету численности, состава и передвижения работников (кадровый учет); документы по учету рабочего времени; документы по учету выполненных работ и полученной продукции; документы по учету начисления и выдачи заработной платы.

Кроме этого, нами были модифицированы табель учета рабочего времени (форма № Т-13), талоны водителя и комбайнера, а также разработан учетный лист потерь рабочего времени. В рамках детализации учета, нами были предложены соответствующие субсчета к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в рамках которых должен вестись учет фонда оплаты труда.

В связи с тем, что различные группы пользователей предъявляют различные требования к бухгалтерской отчетности, нами был доработан отчет о численности и заработной плате работников организации (форма № 5-АПК). Данная форма была дополнена графами, содержащими информацию о среднемесячной оплате труда, прочим выплатам, не относящимся к фонду оплаты труда и выплатам социального характера, а также расшифровку статьи баланса о задолженности организации по заработной плате перед работниками, в том числе и о задолженности, срок которой превысил 12 месяцев.

Кроме того, в качестве внутренней отчетности и целях формирования интегрированной информации, нами была предложена к использованию справка к форме № 5-АПК «Расходы на подготовку, переподготовку кадров и дополнительное страхование работников по социальному, пенсионному и медицинскому обеспечению». Информация из данной справки может быть

использована для внутреннего управления затратами на кадровое обеспечение и Министерством сельского хозяйства РФ для оценки эффективности государственных расходов на подготовку и переподготовку кадров для сельского хозяйственных организаций, на финансирование региональных консультационных центров.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть 1 и 2): [Федер. закон: принят Гос. Думой 21 октября 1994 г.]. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: [Федер. закон: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.]. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: [Федер. закон: принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.]. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
4. Трудовой кодекс Российской Федерации: [Федер. закон: принят Гос. Думой 21 декабря 2001 г.]. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
5. О бухгалтерском учете: [Федеральный закон: принят Гос. Думой 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ]. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
6. Об обществах с ограниченной ответственностью: [Федеральный закон: принят Гос. Думой 14 января 1998 г. № 14-ФЗ]. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
7. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 г. (ред. от 27.12.2018).
8. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998г. №125-ФЗ (ред. от 07.03.2018).
9. Федеральный закон «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» от 19.05.1995г. №81-ФЗ (ред. от 29.07.2018 г.).
10. Постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007г №922 (ред. от

10.12.2016 г.).

11. Постановление Правительства РФ «О перечне видов заработной платы и иного дохода, из которого производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей» от 18.07.1996 г. №841 (ред. от 09.04.2015 г.).

12. О формах бухгалтерской отчетности организаций: [Приказ Минфина Российской Федерации: принят от 2 июля 2010 г. № 66н]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №106н]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

15. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

16. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 мая 1999г. №33н]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

17. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК: [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 года №654]. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

18. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в

сельскохозяйственных организациях" - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

19. Агеева О.А. Основы бухгалтерского учета и анализа // Агеева О.А., Серебренников С.С., Харитонов С.С. – М.: ПИТЕР, 2017. – 448 с.

20. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет // Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. – М.: ПИТЕР, 2011. – 608 с.

21. Гейц И.В. Оплата труда в разъяснениях официальных органов власти. – М.: Дело и сервис, 2017. – 144 с.

22. Беликова Т. Н. Все о заработной плате и кадрах / Т. Н. Беликова, Л. Н. Минаева. – СПб.: Питер, 2015. – 151 с.

23. Гинзбург М. Ю. Экономика предприятий: учебное пособие / М. Ю. Гинзбург, Р.Р. Садыкова. – М.: НИЦ ИНФРА – М, 2016. – 374 с.

24. Глебова А. Г. Современные системы мотивации персонала / А. Г. Глебова, С. Н. Гамаюнов // Нормирование и оплата труда в сельском хозяйстве. – 2015. - № 8. – С. 41–44. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://elibrary.ru>

25. Горелов Н. А. Оплата труда персонала: методология и расчеты: учебник и практикум / Н. А. Горелов. – М.: Юрайт, 2016. – 305 с.

26. Ефимова Л.А. Анализ факторов развития человеческого капитала сельского хозяйства // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2016. — №7. — С. 45-60.

27. Закирова А. Р. Актуальные вопросы развития учета расчетов с персоналом по оплате труда / А. Р. Закирова // Наука и образование в XXI веке: сб. науч. тр. по материалам Международной научно-практической конференции: в 17 частях. – Тамбов: ООО «Консалтинговая компания Юком», 2014. – С. 61–62.

28. Казначевская Г. Б. Экономическая теория: учебник / Г. Б. Казначевская. – М.: Феникс, 2016. – 400 с.

29. Кибанов А. Я. Мотивация и стимулирование трудовой деятельности [Электронный ресурс] / А. Я. Кибанов. – М.: НИЦ ИНФРА – М,

2015. – 524 с.

30. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 681 с.

31. Краснова Л. И. Организация, нормирование и оплата труда [Электронный ресурс]: учебное пособие / Л. И. Краснова, М. Ю. Гинзбург. – М.: КноРус, 2016. – 352 с.

32. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учебник / Г.М. Лисович. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 288 с.

33. Литвинюк А. А. Мотивация и стимулирование трудовой деятельности. Теория и практика: учебник / А.А. Литвинюк. – М.: Юрайт, 2015. – 400 с.

34. Любушин Н. П. Финансовый анализ: учебник / Н. П. Любушин, Д. А. Ендовицкий, Н. Э. Бабичева. – М.: КноРус, 2016. – 300 с.

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

36. Никандрова Л.К. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс]: учебник / Л. К. Никандрова, М. Д. Акатьева. – М.: НИЦ ИНФРА – М, 2015. – 277 с.

37. Новые унифицированные формы первичной документации по учету труда и его оплаты. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 77 с.:

38. Поздняков В. Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник / В. Я. Поздняков. – М.: НИЦ ИНФРА – М, 2015. – 617 с.

39. Резниченко С. М. Современные системы внутреннего контроля: учебное пособие / С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, О. И. Швырева. – М.: Феникс, 2016. – 512 с.

40. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности: учебник / Г. В. Савицкая. – М.: НИЦ ИНФРА – М, 2014. – 288 с.

41. Сигов В. И. Актуальные проблемы труда и развития человеческого потенциала: межвуз. сб. науч. тр. / В. И. Сигов, С. В. Кузнецов. – СПб., 2015. 288 с.
42. Стешиц Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК: учебное пособие для студентов экономических специальностей с.-х. вузов 2-е изд., – Минск: ИВЦ Минфина, 2016. - 528 с.
43. Учет затрат и калькулирование себестоимости : учеб. пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, И.В. Павлова, О.В. Лаврина. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 254 с.
44. Учет, отчетность и анализ в условиях антикризисного управления : учеб. пособие / Л.И. Хоружий, И.Н. Турчаева, Н.А. Кокорев. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 308 с
45. Федорова Е. А. Контроль и ревизия / Е. А. Федорова, М. В. Вахорина. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 240 с.
46. Хоружий Л.И. Концептуальные основы учета вознаграждений работникам агро-сферы: Монография /Л.И. Хоружий, И.В. Харчева. — М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2013. —140с.
47. Хоружий Л.И. Отражение информации о социальных и экономических доходах и расходах в интегрированной отчетности организаций АПК / Л.И. Хоружий, Д.Д. Постникова // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2016. — № 12. — С. 60-71.
48. Хоружий Л.И. Учетно-аналитическое обеспечение и налогообложение заработной платы в современных условиях хозяйствования / Л.И. Хоружий, О.В. Дедова, Ю.Н. Катков // Бухучет в сельском хозяйстве». — 2015. — № 5-6. — С. 56-69.
49. Чечеткин, А.С. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие для студентов с.-х. вузов / А.С. Чечеткин. - Мн.: ИВЦ Минфина, 2016. - 464 с.
50. Щипанова Д. Г. Экономика труда [Электронный ресурс]: учебник / Д. Г. Щипанова, М. В. Мелкумова. – М.: НИЦ ИНФРА – М, 2015. – 332 с.

51. Экономика сельского хозяйства: учебник / Г.А. Петранёва, Н.Я. Коваленко, А.Н. Романов, О.А. Моисеева; под ред. проф. Г.А. Петранёвой. — М.: ИНФРА-М, 2019.

52. Ярных Э.А. Труд в инновационной экономике: проблемы измерения и статистического анализа / Э.А. Ярных, Н.А. Эльдяева, Е.С. Кованова // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2017. — № 9. — С. 60-66.

ПРИЛОЖЕНИЯ