

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 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и анализ затрат на производство зерновой
продукции на примере общества с ограниченной ответственностью
«Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Фазлыева Гульназ Гранитовна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Бурыкин Юрий Михайлович

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
Фазлыевой Гульназ Гранитовны

1. **Тема работы:** Бухгалтерский учет и анализ затрат на производство зерновой продукции на примере общества с ограниченной ответственностью «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского 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 аспекты учета затрат на производство; экономическое содержание затрат на производство и их классификация; основные задачи учета затрат на производство и анализа себестоимости продукции; нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство; анализ природно-экономических условий деятельности и финансового состояния ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ; современное состояние учета и анализ затрат на производство зерновой продукции в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ; организация учета затрат и выхода зерновой продукции; влияние основных статей затрат на себестоимость зерна; совершенствование учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции зерновых культур
5. **Перечень графических материалов:** _____
6. **Дата выдачи задания** «07» декабря 2017г.

Руководитель
Задание принял к исполнению

Ю.М.Бурыкин
Г.Г.Фазлыева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	15.04.18	
1.1. Экономическое содержание затрат на производство и их классификация		
1.2. Основные задачи учета затрат на производство и анализа себестоимости продукции		
1.3. Нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство		
2. АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1. Природно-экономические условия производства		
2.2. Анализ финансового состояния организации		
2.3. Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЗЕРНОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	
3.1. Организация учета затрат и выхода зерновой продукции		
3.2. Влияние основных статей затрат на себестоимость зерна		
3.3. Совершенствование учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции зерновых культур		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

Г.Г. Фазлыева

Руководитель

Ю.М. Бурыкин

АННОТАЦИЯ

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	9
1.1. Экономическое содержание затрат на производство и их классификация	9
1.2. Основные задачи учета затрат на производство и анализа себестоимости продукции	18
1.3. Нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство	22
2. АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ	27
2.1. Природно-экономические условия производства	27
2.2. Анализ финансового состояния организации	33
2.3. Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля	38
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЗЕРНОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ	42
3.1. Организация учета затрат и выхода зерновой продукции	42
3.2. Влияние основных статей затрат на себестоимость зерна	52
3.3. Совершенствование учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции зерновых культур	61
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	68
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	72
ПРИЛОЖЕНИЯ	77

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития сельского хозяйства нашей страны, когда сельскохозяйственные организации вынуждены работать при действии требований и условий ВТО, а также экономических санкций западных стран, возникает объективная необходимость существенного повышения эффективности производства сельскохозяйственной продукции. При этом повышение экономической эффективности предполагает увеличение объемов производства сельскохозяйственной продукции, улучшение ее качества и снижение себестоимости путем повышения производительности труда в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве, вспомогательных и прочих производствах.

Одна из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий – это необоснованный и неконтролируемый рост затрат. Для решения этой проблемы предприятиям необходима четкая программа по управлению затратами. Управление затратами подразумевает целый комплекс мероприятий, направленных на снижение и контроль затрат.

В отличие от цены, затраты предприятия, формирующие себестоимость продукции, могут снижаться или, наоборот повышаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, организационно-технического уровня производства и других факторов. Следовательно, руководители предприятия располагают множеством рычагов снижения затрат, которые они могут использовать при умелом руководстве.

В этих условиях возрастает роль бухгалтерского учета, как функции управления, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную деятельность предприятия.

Учёт затрат на производство продукции, работ или услуг занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета. В условиях самостоятельного планирования самими предприятиями номенклатуры продукции и свободных (рыночных) цен, применения действующей системы налогообложения возрастает значимость методически обоснованного учета затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции, вырабатываемой на предприятиях.

Большое значение в настоящее время приобретает экономический контроль, реально выполняющий функцию управления деятельностью хозяйствующих субъектов предпринимательства. Составной частью и одним из новых видов экономического контроля является анализ. Основная его цель заключается в сопоставлении плановых и фактических показателей и результатов деятельности.

В связи с этим, целью выпускной квалификационной работы является изучение учета и анализ затрат на производство зерновой продукции в обществе с ограниченной ответственностью «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ.

Исходя из цели данной выпускной квалификационной работы ставятся следующие задачи:

1. Изучение и обобщение теоретических вопросов учета и анализа затрат на производство продукции;
2. Анализ финансового состояния и природно-экономической характеристики хозяйства;
3. Исследование организации учета и анализ затрат на производство зерновой продукции, выявление имеющихся недостатков в учете затрат и предложение мер по совершенствованию данного участка учета и обоснования резерва роста производства и снижения себестоимости продукции в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ.

Объект исследования: общество с ограниченной ответственностью «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ.

Теоретической и методической основой написания выпускной квалификационной работы послужили работы отечественных и зарубежных исследователей, нормативно-правовое законодательство Российской Федерации и учетно-аналитические материалы хозяйства (годовые производственные отчеты за 2016-2018 гг., регистры бухгалтерского учета, первичные документы).

При выполнении выпускной квалификационной работы были использованы следующие методы исследований: экономико-статистический (индексный, метод цепных подстановок и др.), монографический, расчетно-конструктивный, балансовый.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

1.1 Экономическое содержание затрат на производство и их классификация

В настоящее время одним из актуальных проблем является состав текущих издержек производства и ее обращение на рынке, учет и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг и порядок создания финансовых результатов деятельности предприятия. Проанализируем основные понятия себестоимости.

Издержками производства являются затраты живого и овеществленного труда на изготовление и продажу продукции, на выполнение различных работ и оказание услуг. Издержки, которые относятся на выпускаемую продукцию, к оказанным услугам и выполненным работам выражают в себестоимости продукции, работ и услуг.

Затратами являются такие расходы, которые приходятся на отчетный период. Материальные, трудовые и финансовые ресурсы применяют вне связи с определенным отчетным периодом, которые называются расходами организации (понижение экономических выгод). [37, с. 35]

Для упрощения процесса принятия управленческих решений совокупность затрат должна структурироваться в зависимости от поставленной задачи. Подходы к группировке затрат представляют собой основания классификации, которые могут включать три основные группы: калькулирование, экономическая сущность затрат, принятие решений и контроль.

Систематизация затрат по цели калькулирования может быть подразделена на две подгруппы:

- 1) по связи с технологическим процессом;
- 2) по подходам к исчислению затрат.

В первую подгруппу «По связи с технологическим процессом» можно отнести классификации:

- по способу включения в себестоимость единицы продукции;
- по связи с процессом производства;
- по методу признания в качестве расхода.

По способу включения в себестоимость единицы продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Под прямыми затратами понимаются затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции. Они могут непосредственно включены в себестоимость продукции на основе первичных документов, например затраты на материалы, заработная плата работников-сдельщиков и другие. Прямые затраты всегда являются переменными.

Под косвенными затратами подразумеваются общие затраты для нескольких видов продукции или выполнения нескольких видов работ, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые распределяются между видами продукции и работ по установленным правилам, пропорционально базам распределения, обеспечивая при этом возможную точность отнесения на конкретный вид продукции или работ. Применяемая при этом база и метод распределения зависят от характера технологии и организации производства.

Классификация по способу включения в себестоимость единицы продукции используется для расчета себестоимости конкретных видов продукции.

По связи с процессом производства затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом. К ним относятся затраты на сырье, топливо и энергию на технологические цели, заработная плата работников основного производства, резерв на гарантийный ремонт, потери от брака и так далее.

Накладные затраты – это затраты по обслуживанию и управлению производством (общепроизводственные расходы), заработная плата административно-управленческого персонала, содержание, амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря и другие (общехозяйственные расходы). [31, с. 14]

Классификация по связи с процессом производства также используется для расчета себестоимости конкретных видов продукции.

По методу признания в качестве расхода затраты подразделяются на затраты на продукт и расходы периода.

Затраты на продукт непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции. Данный вид расходов имеет место при наличии производства и в большей части отсутствует при его свертывании.

Расходы периода связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции, и эти расходы могут рассматриваться в качестве убытков отчетного периода.

При отсутствии производства организация не несет затрат на продукт, но затраты периода все равно начисляются, например, налоги, заработная плата работников бухгалтерии и тому подобное.

Классификация используется при расчете точки безубыточности. [29, с. 38]

Во вторую подгруппу классификации «По подходам к исчислению затрат» включаются шесть видов классификаций:

- по составу затрат;
- по месту возникновения затрат;
- по степени однородности затрат;
- по экономическому содержанию затрат;
- по степени усреднения затрат;
- по отношению к изменению объема производства.

По составу затраты подразделяются на фактические, плановые (прогнозные) и нормативные.

Фактические затраты отражают величину реально понесенных затрат, отраженных в учетной системе организации.

Плановые (прогнозные) затраты связаны с финансовым планированием и отражают предполагаемые изменения объема, состава и структуры затрат.

Нормативные затраты определяют конкурентоспособный уровень затрат и не должны включать нерациональные непроизводительные затраты (штрафы, неустойки и т. д.)

Классификация по составу затрат используется в целях финансового планирования и применения нормативного метода.

По месту возникновения затраты делятся на производственные и внепроизводственные.

Производственные затраты формируются в процессе производства, в то время как внепроизводственные затраты связаны с реализацией и продвижением продукции на рынке.

При этом производственные и внепроизводственные затраты подразделяются на затраты, связанные с определенными центрами ответственности. Затраты по центрам ответственности включают конкретные статьи и виды затрат, закрепленные за соответствующими подразделениями и отдельными лицами, от которых зависит их величина.

Данная классификация используется при оценке рентабельности центров ответственности и определении эффективности процесса реструктуризации.

По степени однородности затраты делятся на элементные и комплексные.

Элементные затраты – это одноименные затраты, которые однородны по экономическому содержанию: материалы, заработная плата с начислениями, амортизация основных средств и нематериальных активов.

Комплексные затраты представляют собой совокупность разнородных экономических элементов (сумма нескольких разноименных расходов): расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, потери от брака.

Эта классификация используется при определении обоснованности применения полной себестоимости в качестве базы цены.

Классификация затрат по степени однородности перекликается с классификацией по экономическому содержанию (в части элементов затрат). [28, с. 42]

По экономическому содержанию затраты подразделяются на элементы затрат и калькуляционные статьи.

Текущие издержки производства, их структуру и обращение анализируют группировкой затрат по экономическим элементам. Чтобы провести такой анализ считают удельный вес того или другого элемента в общей сумме затрат. Эту классификацию предоставляют во внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, и он позволяет внешним пользователям получать информацию о структуре затрат предприятия.

Существенность данной классификации повышается по мере образования предпосылок для разложения учетной системы организаций, которую подразделяют на финансовую (бухгалтерскую) и внутреннюю (производственную, управленческую) подсистемы.

Экономический элемент затрат – это экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и продажи продукции (работ, услуг): материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие расходы.

Группировка затрат по элементам требуется для определения объемов, используемых предприятием материальных, трудовых и финансовых

ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования.

Чтобы контролировать состав затрат по месту их возникновения надо знать, что потрачено во время производства, а также на какие цели данные затраты совершены, то есть затраты учитывают по направлениям и по отношению их к технологическому процессу. Данный учет затрат анализирует показатель себестоимости по ее составным частям и по отдельным видам ее продукции.

Статья затрат – это совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата работников основного производства; обязательные страховые взносы по заработной плате работников основного производства; расходы на подготовку и освоение производства; потери от брака; общепроизводственные расходы; прочие производственные расходы; общехозяйственные расходы; коммерческие расходы.

Группировка по статьям калькуляции используется для определения себестоимости отдельных видов продукции и эффективности работы отдельных подразделений.

По степени усреднения затраты подразделяются на общие, средние, маржинальные.

Общие затраты – это затраты на весь объем продукции, средние затраты – это затраты на единицу продукции, а маржинальные затраты – это затраты на производство и реализацию дополнительной единицы продукции.

Классификация используется для анализа точки безубыточности, а маржинальные затраты - при определении объема реализации, обеспечивающего максимум прибыли. [38, с. 727]

По отношению к изменению объема затраты подразделяются на постоянные, переменные, смешанные затраты.

Переменные затраты – это расходы, изменяющиеся при изменении объема производства (сырье, материалы, топливо и т. д.). Такая зависимость не всегда является пропорциональной, так как увеличение объема производства может обеспечиваться и за счет повышения производительности труда, лучшего использования производственных фондов, снижения материалоемкости продукции.

Постоянные затраты – это расходы, не зависящие от изменения объема производства. К ним необходимо отнести общехозяйственные расходы.

Смешанные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода.

Классификация затрат по отношению к изменению объема производства используется для принятия управленческих решений в области ассортиментной политики, анализа точки безубыточности, расчета запаса финансовой устойчивости.

Второй аспект рассмотрения классификаций затрат предполагает вычленение классификаций по экономической сущности затрат: по стадии капитализации и принадлежности к отчетному периоду.

По стадии капитализации затраты подразделяются на входящие и истекшие затраты.

Входящие затраты – это ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доход в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Истекшие затраты - это ресурсы, которые были в течение отчетного периода израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем.

Данная классификация позволяет оценить степень капитализации затрат и облегчает процесс формирования форм финансовой отчетности. [24, с. 63]

По принадлежности к отчетному периоду затраты подразделяются на расходы текущего отчетного периода и отложенные расходы.

Расходы данного (текущего) отчетного периода – это расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о финансовых результатах данного периода.

Отложенные расходы – это расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем (включаются в затраты периодов, следующих за отчетным периодом). Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Данная классификация облегчает реализацию принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Третий аспект рассмотрения классификаций предполагает рассмотрение классификаций затрат, ориентированных на принятие решений и контроль. В частности, в эту группу относятся классификации по следующим признакам: целесообразности, времени, степени зависимости от принимаемого решения, возможности контроля и возможности охвата планом.

По целесообразности затраты могут подразделяться на производительные и непроизводительные затраты. [26, с. 51]

Производительные (нормальные) затраты связаны с нормально работающим производством, в то время как непроизводительные затраты – это потери, которые могут быть вызваны недостатком в технологии, организации и управлении производством и т. д. (выпуск брака, потери от простоев и т.п.).

Эта классификация применяется в процессе формирования конкурентоспособных цен.

По временному аспекту затраты подразделяются на текущие и единовременные.

Текущие затраты – это затраты, имеющие периодичность меньше отчетного периода.

Единовременные затраты осуществляются с периодичностью более отчетного периода и обеспечивают процесс производства в течение длительного времени. К таким затратам относятся, как правило, затраты на приобретение или создание внеоборотных активов, используемых в нескольких циклах производства. Единовременные затраты включаются в себестоимость продукции по частям в порядке и сроки, установленные учетной политикой предприятия, например, амортизация приобретенного оборудования.

Классификация затрат по временному аспекту используются для расчета себестоимости продукции, выпущенной в определенный период времени.

По степени зависимости от принимаемого решения затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные.

Релевантные затраты – это существенные (значимые) расходы при принятии конкретного управленческого решения.

Нерелевантные (иррелевантные) затраты – несущественные (незначимые) расходы при принятии конкретного управленческого решения.

Понятие релевантности используется при принятии решений в краткосрочном периоде. В долгосрочном периоде все затраты будут релевантными. [23, с. 64]

По возможности контроля и регулирования затраты подразделяются на контролируемые, неконтролируемые, регулируемые, нерегулируемые.

Контролируемые затраты – это затраты, которые связаны с возможностью влияния и управления со стороны управленческого персонала предприятия.

Неконтролируемые затраты – это затраты, которые не подвержены влиянию и воздействию со стороны управленческого персонала.

Чем выше ранг управленца, тем меньше перечень неконтролируемых затрат, наличие которых обусловлено, как правило, влиянием факторов внешней среды. Эта классификация употребляется в целях управленческого контроля.

По возможности охвата планом затраты делятся на планируемые и непланируемые.

Планируемые затраты рассчитываются на определенный объем производства и в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые (отклонения от норм) затраты не соответствуют нормативным затратам. К ним также относятся потери. Непланируемые затраты отражаются только в фактической себестоимости продукции.

Данная классификация может быть применена при формировании системы бюджетов. [27, с. 79]

1.2 Основные задачи учета затрат на производство и анализа себестоимости продукции

Управление себестоимостью продукции - это планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий; контроля за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции и выявления резервов этого снижения.

Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются:

- планирование и прогнозирование затрат на производство и себестоимости продукции;

- нормирование затрат;

- учет затрат и калькулирование себестоимости;

- анализ и контроль за себестоимостью.

Все названные подсистемы функционируют во взаимосвязи друг с другом.

Для достижения возможности детального представления по отдельной статье затрат, приоритетными задачами в организации информационно-аналитической поддержки управления затратами на предприятиях сферы АПК должны быть:

- 1) подготовка управленческой отчетности, направленной на выявление способов использования резервов по повышению экономической эффективности;

- 2) целесообразность проведения мероприятий по снижению затрат и планирование этих мероприятий;

- 3) обеспечение руководителей и специалистов инструментарием для планирования мероприятий по снижению затрат;

- 4) изменение структуры затрат в долгосрочной перспективе в различных областях управления предприятием. [29, с. 51]

Необходимым условием снижения технологически обусловленных затрат является постоянная актуализация технологических норм и нормативов и разработка методов снижения непроизводительных затрат, примерами которых являются затраты на брак; затраты, связанные с хранением излишков; затраты, связанные с хранением оборудования, признанного избыточным и т.д.

Для реализации технических настроек по учету затрат необходимо в первую очередь:

- регламентировать способы и порядок учета затрат;

- установить структуру статей затрат;

- определить методы калькулирования себестоимости, базы распределения косвенных затрат;
- разработать формы первичных документов для отражения требуемой аналитики;
- разработать управленческие отчетные формы;
- построить оптимальный график документооборота, позволяющий собирать документы по затратам в сроки до закрытия отчетного периода.

Все это позволит создать механизм формирования качественной информации о текущих затратах, влияющей на формирование конечного результата деятельности предприятия.

Учет затрат на производство основан на следующих принципах:

- 1) неизменность принятой методологии учета в течение года;
- 2) наиболее полное отражение в учете всех хозяйственных операций;
- 3) максимально правильное отнесение расходов к отчетным периодам;
- 4) регламентация состава себестоимости продукции. [33, с. 248]

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- учет фактических затрат на производство продукции;
- контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов;
- калькулирование себестоимости продукции;
- контроль за соблюдением установленных смет и норм расходов;
- выявление резервов снижения затрат на производство.

Управление затратами – важный элемент современного менеджмента. Правильная организация планирования, понимание руководством необходимости соблюдения бюджетов, выявление резервов снижения стоимости производства – все это позволит сохранить сельскохозяйственному предприятию устойчивые позиции на рынке и получать прибыль в долгосрочном периоде.

Стоимостная оценка, применяемая в период производства продукции (работ и услуг) сырья, материалов, природных ресурсов, топлива, энергии,

трудовых ресурсов, основных фондов и других затрат на ее производство и реализацию называется себестоимостью продукции, работ и услуг.

Анализ себестоимости продукции, выполняя одну из основных управленческих функций, входит в управляющую подсистему, и недостаточное его функционирование в этом звене приводит к снижению эффективности системы управления себестоимостью в целом.

Кроме того, себестоимость исчисляется под влиянием данных факторов:

а) от уровня готовности продукции и ее реализации разделяют себестоимость товарной, валовой, реализованной и отгруженной продукции;

б) от числа продукции различают себестоимость единицы продукции и всего объема изготовленной продукции;

в) от полноты введения текущих расходов в себестоимость объекта калькулирования выделяется полная фактическая себестоимость и сокращенная себестоимость;

г) по оперативному формированию себестоимости выделяется фактическая или нормативная, плановая.

Снижение себестоимости для сельскохозяйственных организаций независимо от их организационно-правовой принадлежности – важнейший резерв роста прибыли предприятий и повышения рентабельности. [39, с. 121]

Основными принципами при формировании себестоимости является:

1. Связь с выполняемой организацией предпринимательской деятельностью. Издержки, которые связаны с процессом производства и ее реализацией включаются в себестоимость продукции, работ и услуг. Издержки, которые не связаны с предпринимательской деятельностью, являются непроизводственными расходами.

2. Деление затрат на текущие и капитальные. В бухгалтерском учете должен вестись отдельный учет текущих затрат организации и ее капитальных вложений. Расходы производственных ресурсов, которые используются в одном хозяйственном цикле, называются текущими

затратами. Инвестиции во внеоборотные активы, употребляемые в разных циклах производства, включающие стоимость в текущие издержки производства или обращения путем начисления амортизации называются капитальными затратами.

3. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности – принцип начисления. Факты хозяйственной деятельности организации принадлежат к тому отчетному периоду, где они имели место, несмотря на фактическое время поступления или выплаты денежных средств, связанных с данными фактами.

4. Допущение имущественной обособленности предприятия. Имущество и обязательства самой организации существуют отдельно от имущества и обязательств собственников и иных юридических лиц.

Роль себестоимости, текущих издержек производства и обращения является важнейшим финансово-экономическим показателем деятельности организации, который повышается в системе управления предприятиями по мере постижения ими неперенной необходимости приобретения верной информации об образовании данного показателя, обладающего различными видами группировок и классификаций. [39, с. 72]

Основными задачами анализа себестоимости продукции являются:

- выявление резервов снижения затрат на производство и реализацию продукции;
- объективная оценка выполнения плана по себестоимости и ее изменения относительно прошлых отчетных периодов, а также соблюдения действующего законодательства, договорной и финансовой дисциплины;
- обеспечение центров ответственности по затратам необходимой аналитической информацией для оперативного управления формированием себестоимости продукции;
- содействие выработке оптимальной величины плановых затрат, плановых и нормативных калькуляций на отдельные изделия и виды продукции.

Характер этих задач свидетельствует о большой практической значимости анализа себестоимости продукции в хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом, себестоимость продукции складывается из выраженных в денежной форме затрат на ее производство и реализацию. При этом учет затрат на производство и анализ себестоимости продукции являются одними из основных элементов системы управления себестоимостью. [38, с. 307]

1.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Калькуляция — это заключительный этап учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции с помощью определенных методов. [35, с. 17].

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции подразумевается совокупность приемов, применяемых для учета затрат и исчисления фактической себестоимости отдельного вида продукции, работ, услуг или их единицы. По поводу классификации методов существуют разные мнения, все еще ведутся дискуссии, поэтому общепринятая классификация методов еще не сложилась. В отечественной практике применяются следующие методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: [35, с.112].

- 1) простой (прямой);
- 2) позаказный;
- 3) попередельный (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты);
- 4) попроцессный;
- 5) исключения затрат на побочную продукцию;
- 6) коэффициентов;
- 7) пропорциональный;

- 8) нормативный;
- 9) комбинированный.

Неизменным и единым для всех производственных отраслей при исчислении себестоимости продукции остается принцип балансового обобщения затрат, согласно которому должны быть равны затраты в незавершенном производстве на начало года и затраты текущего года, с одной стороны, и затраты, относящиеся на себестоимость готовой продукции и незавершенное производство на конец года, — с другой продукции

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой продукции и др.

Простой (прямой) метод основан на прямом расчете себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Этот метод применяется, когда из производства получают только один вид продукции. В этом случае объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции. Тогда себестоимость единицы продукции, работ, услуг рассчитывают путем деления суммы затрат на количество продукции. Этот метод используют при исчислении себестоимости услуг вспомогательных и некоторых других производств [40, с.103].

К прямому расчету относится и позаказный метод, когда объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Аналитические счета открываются по видам заказов (под заказом понимают изделие, вид ремонтных работ и т.д.). Этот метод применяется в ремонтных, столярных, швейных мастерских, в строительстве. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения. Недостаток данного метода состоит в невозможности проконтролировать себестоимость в процессе выполнения заказа.

Попередельный метод применяется в основном на перерабатывающих предприятиях АПК и в промышленных производствах сельскохозяйственных

организаций, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов) [28, с.63].

Аналитические счета учета затрат на производство открываются по переделам.

В связи с особенностями технологии при переработке сырья и материалов применяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькуляции.

Полуфабрикатный вариант применяется, когда каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную стадию обработки сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, готовые для дальнейшего использования в производстве либо для реализации. В этом случае калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на разных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Бесполуфабрикатный вариант предусматривает только учет затрат по переделам, себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость уже готового продукта.

Попроцессный метод — самый распространенный в сельскохозяйственных организациях. Его сущность заключается в том, что производственные затраты собираются на протяжении всего процесса производства по отношению к определенным видам продукции. Например, затраты на выращивание ячменя учитываются в целом — от подготовки почвы и до уборки урожая. Объектами учета затрат на производство являются отдельные процессы, а объектом калькуляции — отдельные виды получаемой из производства продукции: зерно ячмени, овощи, плоды и др [36, с. 235].

Метод исключения затрат на побочную продукцию применяется при исчислении себестоимости продукции и заключается в том, что

производственную продукцию по составу делят на основную и побочную, причем калькулируется только основная продукция. Побочная продукция оценивается по заранее установленным ценам. При исчислении себестоимости основной продукции стоимость побочной продукции вычитается из общей суммы затрат. Оставшаяся сумма составляет себестоимость основной продукции.

Недостаток этого метода состоит в том, что на практике не вся побочная продукция приходится. Следовательно, происходит искусственное завышение себестоимости основной продукции. Кроме того, в разных организациях наблюдается неодинаковая оценка побочной продукции.

Метод коэффициентов применяется для исчисления себестоимости в том случае, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции, т.е. объект учета затрат не совпадает с объектами калькуляции. В связи с этим для распределения затрат устанавливаются коэффициенты, с помощью которых полученная продукция переводится в условную. В результате исчисляется себестоимость условной продукции, а затем — натуральной.

Пропорциональный метод используется в том случае, когда из производства получают несколько видов продукции, на которые коэффициенты не установлены. Базой для распределения фактических затрат между видами продукции в этом случае могут быть цены реализации, занимаемая площадь и т.д. Затраты распределяют между объектами калькуляции пропорционально выбранной базе.

Нормативный метод применяют в основном в тех отраслях, которые меньше всего зависят от природных условий, т.е. в перерабатывающих отраслях АПК. В этом случае отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников, фиксируют изменения норм в результате проведения организационно-технических мероприятий и определяют

влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции складывается из суммы затрат по текущим нормам, отклонений от норм и изменений норм [26, с.128].

Комбинированный метод предусматривает использование нескольких из перечисленных выше методов. Например, при исчислении себестоимости молока и приплода животных в сельскохозяйственных организациях применяют метод исключения затрат на побочную продукцию, а затем пропорциональный метод.

2 АНАЛИЗ ПРИРОДНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Природно-экономические условия производства

Объектом исследования являлось ООО Агрофирма «Азнакай» которое находится в Азнакаевском районе, г. Азнакай по улице Пушкина, д. 18. В настоящее время – это крупнейшее сельскохозяйственное предприятие района, входит в состав холдинга Агросила.

Форма собственности предприятия –общество с ограниченной ответственностью.

Азнакаевский муниципальный район расположен в юго-восточной части Республики Татарстан и граничит на севере с Муслюмовским, на северо-западе с Сармановским, на западе с Альметьевским, на юге с Бугульминским и Ютазинским районами республики, на востоке с Бакалинским и Шаранским районами Башкортостана. Выгодное географическое положение, обеспеченность природными и трудовыми ресурсами, хорошо развитая транспортная сеть, стабильное сельское хозяйство - составляющие устойчивого экономического положения района.

Азнакаевский район занимает первые позиции по многим отраслям хозяйства в республике. Сельхозпредприятия уверенно работают в условиях жесткой рыночной экономики. В сельском хозяйстве преобладает производство зерна, технических культур, мяса и молока.

Климат района умеренный, континентальный. Среднегодовое количество осадков - 440 мм. Сумма температур выше 10°С. Средняя продолжительность вегетационного периода –160 дней. Мощность снегового покрова – 39-44 см.

Почвенные ресурсы (% от земель сельскохозяйственного назначения) дерново-подзолистые почвы – 15,6%, дерново-карбонатные почвы – 4,9%;

серые лесные почвы– 57,8%; коричнево-серые почвы – 9,1%; черноземные почвы – 1,0% и прочие – 11,6%.

Для представления более полной картины о предприятии рассмотрим некоторые показатели, характеризующие его деятельность.

Земля в сельском хозяйстве является главным средством и предметом труда. В связи с этим следует изучить размер, состав и структуру сельскохозяйственных угодий.

Таблица 1 – Состав и структура сельскохозяйственных угодий в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ за 2016-2018 годы

Виды угодий	2016		2017		2018		Структура в среднем по РТ за 2018 год, %
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	
Всего земель	46944	х	52230	х	51872	х	х
в т.ч. сельхозугодий	44135	100,0	49514	100,0	49156	100,0	100
из них пашня	36675	83,1	40633	82,1	40275	81,9	87,7
Сенокосы	1287	2,9	1302	2,6	1302	2,6	2,4
Пастбища	6162	14,0	7560	15,3	7560	15,4	9,6
Процент распаханности, %	х	83,1	х	82,1	х	81,9	87,7

Исходя из данных таблицы 1, можно сделать вывод, что наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ в 2018 году приходится на долю пашни – 81,9%, на втором месте пастбища – 15,34 %. Данные ООО Агрофирма «Азнакай» находятся на уровне среднереспубликанских. Так, уровень распаханности в ООО Агрофирма «Азнакай» меньше на 5,8 пункта, чем в среднем по республике.

Для определения производственного направления с/х предприятия используется понятие специализация. Специализация – преимущественное развитие той или иной отрасли, группы взаимосвязанных отраслей, превращающих их в товарные отрасли. Уровень специализации определяют,

используя коэффициент специализации – K_c , который находится по формуле:

$$K_c = \frac{100}{\sum p(2i-1)} \quad (1)$$

где $\sum p$ - удельный вес отраслей в структуре товарной продукции;

i - порядковый номер отдельных отраслей по удельному весу товарной продукции в ранжированном ряду.

При определении уровня специализации предприятия следует рассмотреть для начала, структуру товарной продукции в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ (табл. 2).

Таблица 2 - Структура товарной продукции в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ, %

Виды товарной продукции	Годы						В среднем за 3 года	
	2016		2017		2018		Сумма, тыс. руб	Удельный вес, %
	Сумма, тыс.руб	Структура, %	Сумма, тыс.руб	Структура, %	Сумма, тыс.руб	Структура, %		
Зерно	3353,3	38,6	2159,9	32,7	4487,5	39,5	3333,5	37,0
Зерно масличных культур	1183,3	13,6	394,7	6,0	2380,7	21,0	1319,6	13,5
Молоко	3636,7	41,9	3341,2	50,7	3846,8	33,9	3608,2	42,1
Мясо КРС	505,7	5,8	700,0	10,6	637,6	5,6	614,4	7,4
Всего по хозяйству	8679,0	100,0	6595,8	100,0	11352,5	100	8875,8	100

После проведения анализа структуры товарной продукции из таблицы 2 видно, что в структуре товарной продукции в ООО Агрофирма «Азнакай» преобладают молоко (42,1%) и мясо КРС (7,4%), зерно (37%).

Таким образом, в изучаемом предприятии специализация – скотоводческая молочного направления с развитым зернопроизводством. Используя данные табл. 2 находим - K_c :

$$K_c = 100 / (49,5 * 1 + 37,0 * 3 + 13,5 * 5) = 100 / 202 = 0,44$$

Полученные данные свидетельствуют о высоком уровне специализации на предприятии ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ.

Кроме определения специализации и ее уровня, необходимо определить уровень развития МТБ, которая во многом зависит от обеспеченности с/х предприятия энергетическими ресурсами и основными производственными фондами.

Обеспеченность хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности; обеспеченность основными производственными фондами характеризуется фондообеспеченностью и фондовооруженностью, представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Показатели использования основных и энергетических мощностей в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 г.
	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов с/х назначения, тыс. руб	513144	564103	625676	308432
Мощность энергетических ресурсов, л.с.	23770	23460	24381	7769
Площадь с/х угодий, га	44135	49 514,0	49156,0	6442
Площадь пашни, га	36675	40 633,0	40275,0	5650
Среднегодовая численность работников занятых в с/х производстве, чел	694	694	648	98
Фондооснащенность, на 100 га с/х угодий, тыс. руб	1162,7	1139,3	1272,8	4787,8
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб	739,4	812,8	965,5	3142,6
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с	64,8	57,7	60,5	137,5
Энерговооруженность на 1 работника, л.с	33,6	33,1	36,9	79,2

По таблице 3 можно определить динамику изменения фондовооруженности и фондообеспеченности в изучаемом хозяйстве за 3 года и сравнить с теми же показателями в среднем по республике.

В течение исследуемого периода наблюдается тенденция роста показателей фондооснащенности в ООО Агрофирма «Азнакай». Так, наибольшая фондооснащенность в расчете на 100 га сельхозугодий наблюдалась в 2018 году, что составило 1272,8 тыс.руб, наибольшая фондовооруженность труда приходится на 2018 год и составляет 965,5 тыс. руб. на 1 работника. Показатели обеспеченности основными производственными фондами в изучаемом хозяйстве в разы ниже среднереспубликанских данных.

Наибольшее количество энергетических мощностей приходится в ООО Агрофирма «Азнакай» на 100 га пашни в 2015г – 25725 л.с. За исследуемый период энергооснащенность в хозяйстве идет на убыль. Так, в 2016 году энергооснащенность составила 64,8 л. с., а в 2018 году – 60,5 л. с. Показатель энерговооруженности напротив к 2018 году увеличился на 3,3 л.с., за счет сокращения численности работников. Показатели обеспеченности энергетическими ресурсами ниже среднего по РТ в 2 раза.

Очень важную роль в производственном цикле предприятия играют – трудовые ресурсы. Трудовые ресурсы – часть населения страны, обладающая необходимым физическим развитием, умственными способностями и знаниями.

Уровень использования запаса труда определяется через отношение фактически отработанных человеко-часов к их годовому запасу, и выражается в %. Состояние данного показателя в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ представлено в табл. 4.

Таблица 4 - Использование трудовых ресурсов в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников, чел	707	708	648	105
Годовой запас труда, тыс. чел.-час	1361,0	1362,9	1270,5	191
Фактически отработано, тыс. чел.-час	1463	1470	1407	207

Уровень использования запаса труда, %	107,5	107,9	110,7	108,4
--	-------	-------	-------	-------

Из таблицы 4 видно, что в течение анализируемого периода наибольшая численность работников приходится на 2017 год, что выше 2018 года на 60 человека. Анализируя данные таблицы можно говорить о том, что запас труда в течение года используется полностью, даже с переработками.

Уровень использования запаса труда в 2018 году составил 110,7%, что превышает нормативы, и остается выше среднереспубликанского значения на 2,3 пункта.

Экономические условия хозяйства во многом определяют уровень развития производства всех его отраслей. Экономические показатели эффективности производства отражены в таблице 5.

Таблица 5 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 года в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	176,9	191,2	191,6	246,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	29,1	34,9	37,2	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	4,0	4,4	3,9	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	1,7	2,1	2,0	1,9
Сумма валового дохода в расчете на:				
100 га соизм. пашни, тыс.руб	1545,8	1469,9	1456,2	1992,1
1 среднегодового работника, тыс. руб.	254,5	268,5	283,0	335,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	35,1	33,7	29,9	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	15,2	16,4	15,2	15,7
Сумма прибыли в расчете на:				
100 га соизм. пашни, тыс.руб	302,9	-25,8	-400,7	503,6
1 среднегодового работника, тыс. руб.	49,9	-4,7	-77,9	84,6
100 руб. основных производственных	6,9	-0,6	-8,2	2,7

фондов, руб.				
100 руб. издержек производства, руб.	3,0	-0,3	-4,2	4,0
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	5,5	-0,7	-5,4	5,8

Из таблицы 5 видно, что финансовый результат в среднем за три года ООО Агрофирма «Азнакай» значительно ниже, чем в среднем по РТ. Уровень стоимости валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни из года в год повышается и в 2018 году составляет 191,6, что свидетельствует о расширении производства. В целом наблюдается повышение стоимости валовой продукции. Объем валовой продукции показывает увеличение сельскохозяйственного производства.

Во все 3 года валовой доход был положительный. При рассмотрении этих показателей в динамике за последние годы можно отметить, что каждый год величина показателей растет, но остается ниже среднего показателя по РТ.

Хозяйство в 2018 году завершило год с убытком, так как показатели суммы прибыли оказались ниже относительно прошлого года.

Уровень убыточности в ООО Агрофирма «Азнакай» данный факт подтверждает. Максимальный уровень рентабельности в 2016 году 5,5%. В отчетном году уровень рентабельности в изучаемом хозяйстве на 11,2 пункта ниже среднереспубликанского уровня.

Таким образом, характеристика природно-экономических условий производства в ООО Агрофирма «Азнакай» свидетельствуют о создании достаточно благоприятных условий, что исходит из высокой обеспеченности производственными ресурсами, однако, при этом имеются существенные резервы, которые главным образом связаны с более эффективным использованием производственных фондов предприятия.

2.2. Анализ финансового состояния организации

Ликвидность баланса – это степень покрытия обязательств предприятия активами, срок превращения которых в денежные средства соответствует сроку погашения обязательств. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность предприятия.

Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности, а также при ликвидации предприятия вследствие его банкротства.

Активы организации (статьи актива баланса) в зависимости от скорости превращения их в денежные средства делятся на 4 группы:

A_1 – наиболее ликвидные активы, то есть денежные средства и финансовые вложения (ценные бумаги);

A_2 – быстро реализуемые активы, т.е. дебиторская задолженность и прочие активы;

A_3 – медленно реализуемые активы (запасы, НДС и прочие оборотные активы);

A_4 – труднореализуемые активы (внеоборотные активы).

Пассивы баланса группируются в зависимости от срочности их погашения и степени их оплаты также на 4 группы:

P_1 – наиболее срочные обязательства, т.е. кредиторская задолженность;

P_2 – краткосрочные пассивы, т.е. краткосрочные кредиты и займы;

P_3 – долгосрочные пассивы, т.е. долгосрочные кредиты и займы, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов и платежей;

P_4 – постоянные или устойчивые пассивы, т.е. капитал и резервы (собственный капитал организации).

Баланс предприятия считается абсолютно ликвидным, если:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2; A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4.$$

Рассмотрим анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района за 2018 год с помощью табл. 6.

Для определения ликвидности баланса данного предприятия сопоставим итоги приведенных групп по активу и пассиву за 2018 год:

на начало года: $A1 < П1, A2 < П2, A3 > П3, A4 > П4$;

на конец года: $A1 < П1, A2 < П2, A3 > П3, A4 > П4$.

Таблица 6 – Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ за 2018 год, тыс.руб.

Актив	На начало	На конец	Пассив	На начало	На конец	Платежные излишки, недостатки (+, -)	
						На начало	На конец
A1	23270	810	П1	1140558	1066436	-1117288	-1065626
A2	231275	260368	П2	791 841	921 156	-560566	-660788
A3	1441816	1497765	П3	52421	84091	1389395	1413674
A4	295201	320506	П4	6842	7766	288359	312740
Баланс	1991562	2079449	-	1991662	2079449	-	-

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не ликвиден, так как за анализируемый период у предприятия наблюдается нехватка денежных средств для погашения своей кредиторской задолженности и среднесрочных обязательств.

Платежеспособность – это внешнее проявление финансового состояния предприятия. Для анализа платежеспособности организации рассчитываются коэффициенты платежеспособности:

Данные расчета коэффициентов платежеспособности приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Коэффициенты платежеспособности ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ за 2018 год

Показатель	На начало года	На конец года	Нормативное значение
общий показатель платежеспособности	0,37	0,37	≥ 1
общий показатель ликвидности	0,01	0,00	≥ 1
коэффициент критической оценки	0,13	0,13	≈ 1
коэффициент текущей ликвидности	0,90	0,91	$\geq 1-2$

коэффициент маневренности функционирующего капитала	-6,11	-6,55	Уменьшение – положительный факт
доля оборотных средств в активах	0,85	0,85	$\geq 0,5$
коэффициент обеспеченности оборотными средствами	-0,17	-0,18	$\geq 0,1$

По результатам таблицы 7 мы видим, что предприятие ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ – находится в состоянии не платежеспособности, это характеризует показатель общей платежеспособности за 2018 года $L_1 = 0,37$. Коэффициент критической оценки как на начало, так и на конец года $L_3 = 0,13$. Он меньше, чем нормативное значение, что отражает не достижение желаемого уровня.

Коэффициент текущей ликвидности на начало года $L_4 = 0,90$, а на конец года $L_4 = 0,91$. Коэффициент текущей ликвидности показывает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы им для погашения своих краткосрочных обязательств в течение года. Это основной показатель платежеспособности предприятия, а он в свою очередь увеличивается к концу года, это значит, что предприятие старается восстановить свою платежеспособность.

Коэффициент текущей ликвидности обобщает предыдущие показатели и является одним из показателей, характеризующих удовлетворительность (неудовлетворительность) бухгалтерского баланса. Так, мы можем сделать вывод о том, что в 2018 году бухгалтерский баланс не оптимизировал показатели и в данный период не является весьма удовлетворительным.

Финансовое состояние предприятия характеризуется системой показателей, которые отражают состояние капитала в ходе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования финансировать свою деятельность на фиксированный момент времени.

Финансовая устойчивость представляет собой результат деятельности, который свидетельствует об обеспечении предприятия собственными финансовыми ресурсами, уровень их использования, направления их размещения. Она тесно связана с эффективностью производства, а также с

конечными результатами деятельности предприятия. Важно, что уменьшение объемов производства, убыточная деятельность, высокая себестоимость продукции приводят к потере финансовой устойчивости.

Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе, переносить непредвиденные потрясения и поддерживать свою платежеспособность в неблагоприятных обстоятельствах свидетельствует о его устойчивом финансовом состоянии, и наоборот. Если платежеспособность - это внешнее проявление финансового состояния предприятия, то Финансовая устойчивость является внутренней стороной финансового состояния, отражающая сбалансированность денежных и товарных потоков, доходов и расходов, средств и источников их формирования.

Анализ финансовой устойчивости может проводиться с помощью абсолютных (излишки либо недостатки собственных средств) и относительных показателей – финансовых коэффициентов финансовой устойчивости.

Рассмотрим эти коэффициенты:

U_1 - коэффициент капитализации или плечо финансового рычага. Коэффициент показывает сколько заемных средств организация привлекла на 1 руб. вложенных в активы собственных средств.

U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Показывает какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств.

U_3 – коэффициент финансовой независимости (автономии). Показывает удельный вес собственных средств к общей сумме источников финансирования.

U_4 – коэффициент финансирования. Показывает какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств.

Коэффициенты оценки финансовой устойчивости предприятия система показателей характеризующих структуру используемого капитала предприятия с позиции степени финансовой стабильности.

Рассмотрим состояние коэффициентов финансовой устойчивости изучаемого предприятия в таблице 8

Таблица 8 – Коэффициенты финансовой устойчивости ООО Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ.

Показатели	Норма ограничения	На начало года	На конец года	Отклонение, +/-
U_1 – коэффициент капитализации	$U_1 \leq 1,5$	290,094	266,763	-23,330
U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками	$U_2 \geq 0,1 - 0,5$	-0,170	-0,178	-0,008
U_3 – коэффициент финансовой независимости	$U_3 \geq 0,5$	0,003	0,004	0,000
U_4 – коэффициент финансирования	$U_4 \geq 1$	0,003	0,004	0,000

По данным таблицы 8 следует, что, к примеру, коэффициент капитализации подтверждает вывод о снижении удельного веса собственного капитала. В данном случае это свидетельствует о том, что на конец периода 2018 года заемные средства превышали собственные в 266 раз. Коэффициент обеспеченности собственными источниками формирования характеризует недостаток собственного капитала, на это также указывает отрицательная величина коэффициента. В частности, коэффициент финансовой независимости равное 0 свидетельствует о высокой зависимости деятельности компании от заемных средств.

2.3 Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в ООО «Агрофирма Азнакай» Азнакаевского района ведется в соответствии с Федеральным Законом «О бухгалтерском

учете», положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и иными нормативными документами с учетом внесенных в них изменений и дополнений. ООО «Агрофирма Азнакай» ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в Рабочий план счетов бухгалтерского учета.

За организацию ведения бухгалтерского учета отвечает директор (ст. 17 Закона «О бухгалтерском учете») – Муслимов И.Р.

Главным бухгалтером обеспечивается контроль и отражение на счетах всех хозяйственных операций, предоставлении оперативной и результативной информации в установленные сроки, совместно с руководителем предприятия подписывает документы, которые служат основанием для приема ТМЦ, денежных средств, расчетно-кредитных и финансовых обязательств.

Главный бухгалтер организации не имеет права принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим российскому законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

Помимо главного бухгалтера в штатном расписании имеются следующие штатные должности: бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации, бухгалтер-материалист, кассир, главный экономист.

В штате ООО «Агрофирма Азнакай» 6 бухгалтеров. Должностные функции распределяются так, что каждый бухгалтер ведет учет только по своему отделу: по движению животных, по движению готовой продукции, по начислению заработной платы, по расчету с поставщиками, подрядчиками и покупателями и по расчету с материально ответственными лицами. В конце отчетного периода все ведомости сверяются и передаются на проверку главному бухгалтеру, который составляет по ним промежуточные балансы.

В ООО «Агрофирма Азнакай» бухгалтерский учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях. В хозяйстве применяются единые, унифицированные формы документов первичного учета. Первичная документация заполняется в ручную в основном на русском языке.

Бухгалтерский учет ведется в программе «1С: Предприятие 8.2». Так первичная документация в виде отчетных данных в конце каждого месяца поступает в центральную бухгалтерию, начиная 22-23 числом и заканчивая 30-31. В бухгалтерии же данные первичных документов тщательно проверяются путем арифметического пересчета, приемами документального контроля (взаимная сверка, сличение) и позже заносятся в компьютер к уже имеющейся там информации, окончательно проверяются проводки, правильность отнесение на счета соответствующих сумм. Заключительным и наиболее важным этапом столь ответственного дела является формирование регистров по счетам синтетического и аналитического учета.

Учет в хозяйстве осуществляется по плану счетов, утвержденному 31.10.2000 г. Приказом Министерства Финансов Российской Федерации № 94 Н (с изменениями).

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятые к учету, обработка, передача в архив) регламентируется Графиком документооборота. На предприятии разработана и применяется учетная политика, которая ежегодно утверждается.

В предприятии, по моему мнению, распределение обязанностей между бухгалтерами построено очень разумно. Каждый бухгалтер знает свой участок работы и благодаря этому на предприятии получают своевременную, достоверную и полную информацию, которая жизненно необходима для дальнейшего функционирования предприятия.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ организация подлежит обязательному аудиту, соответственно в ООО «Агрофирма «Азнакай» проводилась аудиторская проверка для подтверждения достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

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 (Приложение Б).

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).

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:

Руководитель предприятия непосредственно обеспечивает работников средствами индивидуальной и коллективной защиты (Приложение В).

3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УЧЕТА И АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЗЕРНОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ООО «АГРОФИРМА «АЗНАКАЙ» АЗНАКАЕВСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Организация учета затрат и выхода зерновой продукции

Главными носителями учетной информации в системе бухгалтерского учета являются первичные документы, именно в них отражаются первичные сведения о ходе работ, об использовании труда, величине затрат на производство, выходе продукции и ее качестве и т.д.

Первичный бухгалтерский учет тесно связан с технологическими процессами, поэтому правильное его построение дает возможность уже на стадии сбора информации контролировать технологический процесс и при необходимости вносить в него коррективы. Таким образом, первичный бухгалтерский учет выполняет две основные функции: - первоначальный сбор информации (регистрация хозяйственных операций); - контроль за технологией производства (регистрация отклонений от нормативов).

Информация первичного бухгалтерского учета используется руководителями, менеджерами и другими специалистами для текущего анализа производственно-хозяйственной деятельности, на основе которого принимаются управленческие решения, планируется производство. Поэтому от достоверности, сроков получения и обработки первичных документов зависят правильность и обоснованность принимаемых решений, ориентированных на существующую рыночную ситуацию.

В ООО «Агрофирма «Азнакай» наблюдается многообразие используемых первичных документов по учету производственных затрат.

В исследуемой нами сельскохозяйственной организации, при формировании себестоимости продукции зернового производства недостаточно полно и достоверно отражаются операции по расходованию материальных ценностей. Например, семена на посев и удобрения чаще всего

списывают по актам произвольной формы. Это приводит к тому, что иногда в актах не указывают сорта, нормы высева на 1 га, содержание действующего вещества в удобрениях и другие важные показатели, что затрудняет контроль за правильностью списания семян и удобрений.

При расходе семенного материала рекомендуется составлять "Акт расхода семян и посадочного материала" (№СП-13). В ряде подразделений хозяйства отпуск семян из зернохранилища оформляют накладными или актами произвольной формы, это приводит к тому, что в документах не указываются сорта, нормы высева на 1 га и другие важные показатели, что затрудняет контроль за правильностью списания семян, количество высеянных семян зависит от нормы высева, которая, в свою очередь, находится в зависимости от показателей качества семян. В хозяйстве более половины используемых семян не особенно высокого качества (массовых репродукций).

Зачастую на производственные затраты выше перечисленные ценности относят полностью после их отпуска со склада в подразделение. Однако отпуск со склада в подразделение еще не является их расходом, тем более производственными затратами.

Известно, что для ускоренного роста, увеличения количества и улучшения качества продукции, создания правильного соотношения между основными элементами питания, в почву вносят удобрения. Также известно то, что зерновые сильнее других культур обедняют почву. Поэтому в ООО «Агрофирма «Азнакай» по возможности стараются вносить органические и минеральные удобрения. В настоящее время одно из основных удобрений, используемых в хозяйстве - навоз. Списание внесенных удобрений оформляют актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (ф. №АПК 420). В их заполнении имеются существенные упущения: не указаны поля, на которые были внесены удобрения, стоимость списанных удобрений и некоторые обязательные реквизиты.

Данные первичных документов на списание затрат за месяц по отделению обобщаются в Производственном отчете.

Одной из основных задач учета продукции производства зерна является своевременное и полное оприходование продукции, поступающей из производства. Получение, выпуск продукции является завершением, результатом процесса производства. Поэтому учет производства тесно связан с учетом выпуска продукции.

И основной недостаток в этом направлении заключается в том, что на практике между суммой затрат на производство продукции и результатами ее реализации (внутрихозяйственным использованием) нет увязки, которая состоит в следующем: чем ниже затраты на производство продукции, чем выше прибыль, и наоборот. Причина несоответствия заключается в отсутствии учета качества продукции (классность качества зерна и др.). И опять же рыночные цены колеблются в зависимости от качества продукции.

В процессе изучения состояния первичного учета затрат и выхода продукции производства зерна нами выявлен ряд типичных недостатков: не заполняются полностью все требуемые реквизиты (итоговые суммы, номера бригад и полей, даты совершения операций) или же они небрежно оформлены; отсутствуют подписи ответственных лиц, встречаются исправления; во многих случаях применяются бланки нетиповых, устаревших, приспособленных форм документов.

Отражение данных в таких первичных документах лишает возможности получения полной информации, т.к. произвольные и приспособленные формы не всегда исчерпывающе и четко дают содержание хозяйственных операций в виду несоответствия реквизитам действующих типовых форм. Практика показывает, что ошибки, неточности, допущенные в первичных документах, искажают учет и отчетность и выявляются лишь частично.

Причинами этого, на наш взгляд, являются недостаточно четкая организация документооборота (на предприятии графики документооборота

разработан, но не всегда соблюдается), недостаточно четкое определение этапов документирования, недостаточно серьезный подход лиц, ответственных за оформление и проверку документов, порой низкая их квалификация, а также нерациональное и сложное построение некоторых форм первичной и учетной документации. Все эти причины препятствуют получению полной, своевременной и достоверной информации о фактических затратах на производство зерна, о выходе продукции.

В настоящее время для оформления отправки зерна и другой сельскохозяйственной продукции с поля все еще рекомендуется применение одного из двух документов: Реестр отправки зерна и другой продукции с поля (форма N СП-1) и Путевка на вывоз продукции с поля (форма N СП-4). Картофель, кормовые корнеплоды приходятся с помощью отдельного третьего документа - Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (форма N СП-14). Для осуществления накопительных записей применяются Реестр приема зерна и другой продукции (форма N СП-2) и некоторые другие документы(9). Таким образом, для оформления одной и той же хозяйственной операции - оприходования продукции растениеводства (зерно, подсолнечник, картофель, корнеплоды для целей кормопроизводства) - применяются несколько первичных документов. Это в значительной степени загромождает первичный учет, усложняет и удорожает его ведение.

Мы считаем, что вопрос унификации первичных документов на оприходование продукции растениеводства необходимо решать в следующем направлении. В связи с тем, что в условиях комплексной механизации процессов уборки урожая технология движения продукции с мест уборки на зернотока, бурты, хранилища и на пункты переработки оказывается практически сходной, нет необходимости применять два и более аналогичных документа на оприходование урожая не только одной, но и нескольких культур. Появляется возможность на базе трех документов: Реестра отправки зерна и другой продукции с поля, Путевки на вывоз продукции с поля и Дневника поступления сельскохозяйственной продукции

установить один заменяющий их документов. Им может служить разработанный и предлагаемый нами Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (приложение А).

В данном документе будут учитываться все виды продукции растениеводства. При этом имеется возможность ее оприходования с учетом показателей количества, качества и стоимости. Ведение Дневника поступления сельскохозяйственной продукции, на наш взгляд, целесообразно было бы осуществить не на местах уборки урожая, а на местах приемки продукции - на токах, буртополях, в складах. Записи в документах ведутся лицами, ответственными за приемку продукции, на основании единых для всех видов продукции Талонов. Этот документ может применяться для оформления операций по отправке продукции от комбайнов и транспортировке ее к местам приемки. Пронумерованные и скрепленные печатью организации, талоны считаются бланками строгой отчетности. Они выдаются под расписку комбайнерам и шоферам соответственно в двух и одном экземплярах, предусматривает учет продукции по видам, биологическим сортам и количеству. Применение предлагаемого нами Дневника поступления сельскохозяйственной продукции на основании Талонов позволит упростить и улучшить процесс оформления операций по оприходованию продукции растениеводства, сократить перечень первичных документов и время на их заполнение в местах уборки урожая. Последнее в свою очередь обеспечит резкое сокращение простоев и повышение производительности уборочных агрегатов и обслуживающих их транспортных средств.

Следует отметить, что учет производства продукции растениеводства по количеству и качеству не потребует составления дополнительных документов. Достаточно действующие документы по движению продукции ввести показатель качества.

В настоящее время в сельскохозяйственных организациях синтетический учет затрат на производство и выхода продукции ведется на

счете 20 "Основное производство", субсчет "Растениеводство" по объектам учета (группам культур).

По дебету счета 20 в течение года учитывают все основные затраты под урожай текущего года и будущих лет. По итогам года на этот субсчет относят долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов приходящихся на данную отрасль, и отклонения фактической себестоимости от плановой по услугам вспомогательных производств.

По кредиту счета 20 "Основное производство" субсчету "Растениеводство" в течение года учитывают количество и стоимость полученной от урожая продукции в оценке по плановой себестоимости, после исчисления фактической себестоимости отражают калькуляционные разницы между фактической и плановой себестоимостью произведенной продукции.

В связи с тем, что растениеводство является одной из главных и специфических отраслей сельского хозяйства, отличается сезонным характером работ, выход продукции обусловлен сроками созревания растений, от урожая получают основную и побочную продукцию (солому, зерноотходы), процесс возделывания состоит из отдельных видов технологических работ, осуществляемых в разные периоды года, все эти особенности необходимо учитывать при организации учета и исчисления себестоимости продукции. Так, в аналитическом учете следует разграничивать учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

Представляется целесообразным все аналитические счета растениеводства объединить в следующие группы:

- 1) затраты, непосредственно связанные с процессом производства, но подлежащие распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производство конкретной культуры: содержание основных средств, используемых в кормопроизводстве; орошение; осушение;

известкование и гипсование почв.

2) затраты на отдельные культуры и группы культур (озимые зерновые, яровые зерновые, и т. д.);

3) затраты на кормопроизводство (силосование, затраты на приготовление сенажа, затраты по приготовлению травяной муки и т. п.);

4) незавершенное производство (посев озимых зерновых культур, подъем зяби и др.).

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что объекты учета затрат в растениеводстве могут быть самые различные.

Инструкцией по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий предусмотрены следующие статьи затрат, которым и следует ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ:

- 1) Оплата труда
- 2) Отчисления на социальные нужды;
- 3) Семена и посадочный материал;
- 4) Удобрения минеральные и органические;
- 5) Средства защиты растений;
- 6) Нефтепродукты;
- 7) Содержание основных средств, в том числе:
 - а) амортизация,
 - б) ремонт основных средств,
- 8) Работы и услуги вспомогательных производств;
- 9) Работы и услуги сторонних организаций
- 10) Общепроизводственные расходы
- 11) Общехозяйственные расходы
- 12) Прочие затраты.

1. «Оплата труда и отчисления на социальные нужды». Здесь учитываются расходы на основную и дополнительную оплату труда работников бригад, наемных и привлеченных лиц, занятых в

сельскохозяйственном производстве. По данной статье учитывают также продукцию, выданную рабочим в счет оплаты труда в установленной оценке. При начислении заработной платы работникам составляется бухгалтерская запись: Дт 20/1 Кт 70. Так же на этой статье ведется учет отчислений на социальные нужды. Отчисление на социальное страхование производят в размере 2,9% от фонда оплаты труда. При этом составляется запись: Дт 20/1 Кт 69/1. Отчисления в пенсионный фонд – 22% от фонда оплаты труда – Дт 20/1 Кт 69/2. Отчисления в фонд медицинского страхования – 5,1% Дт 20/1 Кт 69/3.

Затраты труда по этой статье отражают в двух измерителях: в денежном – суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом – количество затраченных часов.

2. «Средства защиты растений». На эту статью относят фактическую стоимость пестицидов, протравливателей, гербицидов и других химических средств. Не относят на данную статью расходы по обработке посевов сельскохозяйственных культур указанными средствами. Эти расходы относят на культуры по соответствующим статьям затрат. Для учета затрат по данной статье составляют бухгалтерскую запись: Дт 20/1 Кт 10/1/средства защиты растений.

3. «Семена и посадочный материал». На эту статью относят израсходованные под соответствующую культуру семена и посадочный материал. Затраты семян и посадочного материала отражают в двух измерителях: в натуральном - количество (кг и тыс. шт.) и в денежном. Стоимость израсходованных семян отражают по данной статье в балансовой оценке: покупных – по ценам приобретения плюс расходы за доставку, собственного производства, перешедших с прошлого года, - по фактической себестоимости, текущего – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. В себестоимость семян включают и расходы на их доведение до посевных кондиций (сушка, очистка, сортировка, калибровка и т.д.). что касается затрат на подготовку семян к посеву, то их на

данную статью на относят, а списывают на сельскохозяйственные культуры по соответствующим статьям затрат. Бухгалтерские записи по данной статье:

а) если семена собственного производства: Дт 20/1 Кт 10/7/семена пшеницы

б) если семена покупные: Дт 10/9 Кт 60

Дт 20/1 Кт 10/9.

4. «Удобрения». По этой статье учитывают стоимость органических и минеральных удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры. Количество и стоимость удобрений учитывают отдельно по органическим и минеральным. Списание стоимости внесенных удобрений на производство отражаются: Дт20/1 Кт10/1/навоз.

5. «Содержание основных средств». На данную статью относят затраты по обслуживанию и эксплуатации, амортизацию и ремонт основных средств, используемых в растениеводстве и расходы на горючее. Суммы амортизационных отчислений учитывают предварительно на аналитических счетах амортизации по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащих распределению в составе счета 20/1, а по МТП будут учтены на счете 23/3. Амортизационные отчисления по тракторам и сельскохозяйственным машинам, используемые при выращивании нескольких культур распределяются пропорционально уборочной площади. Расходы по ремонту основных средств относят бухгалтерской проводкой Дт 20/1 Кт 23/1, затраты по горюче-смазочным материалам Дт 20/1 Кт 10/3, начисление амортизации Дт 20/1 Кт 02.

6. «Работы и услуги вспомогательного производства». Здесь ведут учет выполненных работ в растениеводстве с помощью вспомогательных производств своего предприятия, а также сторонних организаций. Списание услуг производится следующими бухгалтерскими проводками:

а) если работы и услуги были выполнены вспомогательными производствами собственного предприятия Дт 20/1 Кт 23;

б) сторонними организациями Дт 20/1 Кт 60,76.

Оплата за подачу воды для орошения исчисляется исходя из тарифов, утвержденных в установленном порядке к объему водопотребления по конкретным видам сельскохозяйственных культур.

7. По статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» отражают бригадные отраслевые и общехозяйственные расходы, отчисленные на данную культуру и виды работ незавершенного производства. Данные расходы отражаются Дт 20/1 Кт 25/1 – общепроизводственные расходы, Дт 20/1 Кт 26 – общехозяйственные расходы.

8. По статье «Прочие затраты» учитывают расходы по возделыванию конкретных сельскохозяйственных культур, не отраженные в перечисленных выше статьях.

Таблица 9 – Корреспонденция счетов по синтетическому счету 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство», аналитический счет «Озимая пшеница» за 2018 год

№ п/п	Статьи затрат и выход продукции	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующий счет, субсчет.
1.	Оплата труда с отчислениями	11600	70, 69
2.	Средства защиты растений	10893	10.8
3.	Семена	10700	10.6
4.	Удобрения	22507	10.7
5.	Содержание основных средств	20339	23.1, 10.5
6.	Нефтепродукты	10140	10.3
7.	Работы и услуги	2500	23.3, 76
8.	Электроэнергия	6000	76
9.	НЗП на начало года	62160	X
10.	Итого переменные затраты	156839	X
11.	Амортизация	860	02
12.	Общепроизводственные расходы	3580	25.1
13.	Общехозяйственные расходы	3622	26
14.	Итого постоянные затраты	8062	X
15.	Всего затрат (итого по дебету)	164901	X
16.	Площадь, га	5000	-
17.	Затраты на 1 га, руб.	33	-
18.	Урожайность в физ.весе, ц/га	34,1	-
19.	Валовой сбор, тн	176402	-
20.	Валовой сбор в зачетном весе, тн	170680	-
21.	% отходов	3,2%	-
22.	Себестоимость 1 ц, руб	966,14	-
23.	Оприходовано в течении года (по плановой себес-	136 544	43

	тоимости (800 руб.) зерна – 170680 ц, тыс.руб.		
24.	В конце года плановая себестоимость доводится до фактической	28 356,77	90, 10.6
25.	Всего по кредиту:	164901	X

Обобщающим регистром о затратах является «Журнал-ордер по счету 20.1.оз.пшеница», «Карточка счета», анализ счета.

В этих машинограммах отражены все затраты по данной культуре. Записи в нее производят на основании первичных документов, сводных документов и т.д. На каждую культуру, вид работ согласно принятой аналитики счетов можно получить машинограмму, в которых указывают: проводку, краткое содержание записи, а также затраты по их конкретным видам.

Отсутствие в машинаграммах запланированных показателей по видам и статьям затрат, контроль за которыми необходимо осуществлять в местах производства продукции, затрудняет возможность сопоставления плановых и фактических затрат, снижает оперативность контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

3.2 Влияние основных статей затрат на себестоимость зерна

Анализ затрат на производство зерновой продукции следует начинать с изучения динамики себестоимости продукции.

Себестоимость – синтетический показатель работы предприятия в целом и отрасли. В ней отражаются все затраты и результаты производства. Чем экономичнее и успешнее ведется производство, тем ниже себестоимость продукции. Высокая себестоимость свидетельствует о низком уровне использования производственного потенциала, несовершенстве технологии.

Таблица 10 – Динамика себестоимости зерна в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы		
	2016	2017	2018

Себестоимость 1 ц. зерна, руб.	801,31	772,84	1009,57
Абсолютный прирост	X	-28,47	236,73
Темп роста	X	0,96	1,31
Темп прироста	X	-0,04	0,31

Из таблицы 10 видно, что себестоимость в динамике имеет тенденцию роста. На это в основном повлияла непрекращающаяся инфляция в экономике страны.

Затраты на возделывание зерна состоят из ряда статей. Чтобы установить за счет каких статей допущен перерасход и экономия, а также вскрыть резервы снижения затрат их следует сопоставить с плановыми нормативами.

Рассмотрим, как изменялась структура себестоимости зерна в изучаемом хозяйстве в течение 3 лет.

Таблица 11 – Анализ затрат на производство картофеля в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Элементы затрат	Сумма, тыс. руб.				Структура затрат, %			
	2016	2017	2018	По РТ за 2018 год	2016	2017	2018	По РТ за 2018 год
Оплата труда с отчислениями	38430	21643	22500	6310	10,7	8,4	8,9	15,3
Семена	46399	34567	21490	6436	12,9	13,5	8,5	15,6
Удобрения	51052	20329	46927	5037	14,2	7,9	18,5	12,2
Средства защиты растений	20547	12559	13963	3050	5,7	4,9	5,5	7,4
Электроэнергия	3462	10000	9000	637	1,0	3,9	3,5	1,5
Нефтепродукты	15274	11700	15600	4657	4,3	4,6	6,2	11,3
Содержание основных средств	34476	49100	24650	4759	9,6	19,1	9,7	11,5
Прочие затраты	148768	96580	99440	10355	41,5	37,7	39,2	25,1
Итого производственных затрат	358408	256478	253570	41239	100	100	100	100

Из таблицы 11 видим, что затраты на производство зерна снижаются. В основном это происходит из-за сокращения объемов производства. Затраты на семена снизились за счет своего семенного фонда, средства защиты растений и оплата труда резких изменений не претерпели. Наблюдается

значительный рост затрат на нефтепродукты, а именно из-за роста цен на них. В структуре затрат высок удельный вес прочих затрат.

Степень их влияния можно изучить с помощью индексного метода анализа структуры затрат.

Таблица 12 – Влияние отдельных статей затрат на изменение себестоимости зерна в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Статьи затрат	Сумма затрат, тыс. рублей		Структура, %		Индекс затрат	Влияние отдельных статей затрат
	2017 год	2018 год	2017 год	2018 год		
	C0	C1	U0	U1		
Оплата труда с отчислениями	21643	22500	8,4	8,9	1,040	0,333
Семена	34567	21490	13,5	8,5	0,622	-5,107
Удобрения	20329	46927	7,9	18,5	2,308	10,336
Средства защиты растений	12559	13963	4,9	5,5	1,112	0,548
Электроэнергия	10000	9000	3,9	3,5	0,900	-0,390
Нефтепродукты	11700	15600	4,6	6,2	1,333	1,533
Содержание основных средств	49100	24650	19,1	9,7	0,502	-9,511
Прочие затраты	96580	99440	37,7	39,2	1,030	1,116
Итого производственных затрат	256478	253570	100	100	0,989	-1,134

Анализ таблицы 12 свидетельствует о том, что наибольшее влияние на увеличение затрат производства в первую очередь оказали затраты на удобрения. По статьям семена, содержание основных средств наблюдается снижение затрат по сравнению с предыдущим периодом

По данным таблицы видим, что зарплата на единицу продукции повышается, это происходит в основном за счет увеличения оплаты 1 чел.-часа, а это происходит за счет снижения трудоемкости продукции, что является результатом внедрения ресурсосберегающих технологий. Материальное стимулирование работников – важный фактор повышения производительности труда.

Проанализируем влияние затрат на оплату труда на увеличение себестоимости зерна.

Расходы на оплату труда изменяются в зависимости от затрат труда на 1 га посева в человеко-часах и средней оплаты 1 человеко-часа, находящихся между собой в тесной взаимосвязи. степень их влияния на величину затрат по оплате труда можно изучить с помощью цепных подстановок в таблице.

Таблица 13 – Влияние факторов на изменение затрат на оплату труда на выращивании зерна в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	По РТ 2018 год	2017 год	2018 год	Отклонение (+,-)	
				от РТ	от 2017 г.
Оплата труда всего, тыс. руб.	6310	21643	22500	16190	857
Площадь посева, га	2512	8086	7659	5147	-427
Затраты труда всего, тыс. чел-час.	31	130	101	70	-29
Размер оплаты труда на 1 га, руб.	2511,9	2676,6	2937,7	425,8	261,1
Затраты на 1 га, чел-час	12,5	16,1	13,2	0,7	-2,9
Средняя оплата 1 чел-час, руб.	200,9	166,5	222,8	21,9	56,3
Отклонение оплаты труда на 1 га за счет изменения:					
а) затрат на 1 га	X	X	X	140,0	-478,8
б) средней оплаты труда 1 чел-час	X	X	X	285,8	739,9

Из таблицы 13 видно, что размер оплаты труда на 1 га в 2018 году по сравнению с 2017 годом возрос на 261,1 рубль. Сокращение затрат труда на 1 га по сравнению с 2017 годом на 2,9 чел-часа привело к снижению оплаты труда на 1 га на 478,8 рублей, а рост средней оплаты труда на 1 чел-час на 56,3 руб. привело к росту оплаты труда на 1 га на 739,9 рублей.

Низкая себестоимость – главное условие высокой рентабельности, которая является важным результативным показателем хозяйственной деятельности и характеризует доходность предприятия.

Рассмотрим поступление денежной выручки от реализации зерновой продукции в динамике за три года.

Таблица 14 – Доля денежной выручки от реализации зерна в денежной выручке ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы	2018 г. в %
------------	------	-------------

	2016	2017	2018	к 2017 г.
Денежная выручка организации, тыс. руб.	447145	502937	901998	179,3
Выручка от реализации продукции растениеводства, тыс. руб.	396973	187477	632868	337,6
Выручка от реализации зерна, тыс. руб.	237008	137637	328768	238,9
Удельный вес выручки от реализации зерна, %				
- в выручке организации	53,0	27,4	36,4	133,2
- в выручке растениеводства	59,7	73,4	51,9	70,8

Из приведенных расчетов видим, что денежная выручка организации за отчетный период выросла на 79,3%. Но в, то же время, выручка от реализации продукции растениеводства увеличивается в 3,3 раза, данный рост произошел за счет реализации зерновых. Удельный вес выручки от реализации зерна в общей выручке хозяйства в динамике по годам колеблется, а в структуре выручки растениеводства занимал до 73,4% в 2017 году, но в отчетном резко снизился. Данный вид продукции необходим для организации, для обеспечения денежного потока, так как зерновые в основном идут на покрытие кредитов организации.

Кроме рассмотренных таблиц эффективность производства характеризует ряд показателей, отразим их в таблице применительно к зерну.

Таблица 15 – Показатели эффективности производства зерновой продукции в ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Годы		
	2016	2017	2018
Урожайность, ц/га	35,9	39,6	32,8
Стоимость валовой продукции (в сопост. ценах), тыс. руб.	4769,6	3490,8	2737,7
Затраты труда, тыс. чел.-час.	196	130	101
Издержки производства, тыс. руб.	358408	256478	253570
Денежная выручка, тыс. руб.	237008	137637	328768
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	217144	116826	339154
Уровень рентабельности (убыточности), %	9,1	17,8	-3,0

Из таблицы видно, что вследствие колебания урожайности по годам наибольшая стоимость валовой продукции была получена в 2016 году. В отчетном году урожайность снизилась на 6,8 ц/га. Затраты труда с каждым годом снижаются, но в основном за счет сокращения площади посева, хотя в

агрофирме и применяют интенсивные–ресурсосберегающие технологии. Издержки производства также продолжают увеличиваться, в результате инфляции и роста цен на энергоносители. Эти отрицательные факторы не могли не отразиться на уровне рентабельности, который в отчетном году снизился на 20,8 пункта по сравнению с наибольшим достигнутым в организации.

Мы рассмотрели современное состояние производства зерна в ООО «Агрофирма «Азнакай». Наблюдается сокращение площадей под зерновыми культурами, за счет расширения площадей под масличные культуры. Так как технология выращивания направлена на увеличение валового сбора, хозяйство выбрало путь интенсификации производства зерна. Для дальнейшего развития интенсификационных процессов необходимо обновить машинно-тракторный парк, по мере возможности внедряя новые высокопроизводительные машины и агрегаты.

Уровень себестоимости продукции отражает эффективность производственной деятельности предприятия, использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Чем ниже издержки производства, тем выше доходность хозяйства, больше возможностей для расширения производства, улучшения материальных условий жизни.

Основными резервами снижения себестоимости продукции является экономное расходование средств и предметов труда, внедрение в производство передовых организационно-экономических и технологических мероприятий, способствующих росту выхода продукции темпами, определяющими издержки производства.

Все резервы снижения затрат на производство продукции в отрасли растениеводства могут быть выявлены в основном за счет следующих источников: ликвидации перерасхода по статьям затрат в разрезе каждого вида продукции, снижение стоимости оказанных услуг вспомогательных и обслуживающих производств, приведение в действие резервов увеличения производства валовой продукции.

К резервам снижения себестоимости продукции за счет ликвидации перерасхода по отдельным статьям затрат следует относить перерасход, допущенный по причинам, зависящим только от самого хозяйства и производственных подразделений. Однако в последние годы из-за сложившейся в экономике ситуации, рост затрат и перерасход средств в большей степени связан с инфляцией и ростом цен на средства производства.

Возделывание зерна очень трудоемкий процесс, требующий затрат большого количества ручного труда, в следствии чего увеличиваются затраты по статье “Оплата труда”. Одним из резервов снижения трудоемкости является механизация процессов производства.

Количество высеянных семян зависит от нормы высева, которая в свою очередь находится в зависимости от показателей качества семян (посевной годности). Качество семян, используемых при посеве имеет большое значение. Это подтверждают многочисленные результаты исследований.

Так, Татарстанским НИИСХ были получены следующие данные, характеризующие урожайность семена озимой пшеницы Сибирской⁸ при одной и той же норме высева (ПО):

при 100 - процентной всхожести	41,7 ц с га
«» 95	39,3 ц с га
«» 83	34,8 ц с га

Сотрудниками Татарского НИИСХ приводятся следующие данные о потерях из-за низкого качества семян: «В масштабах области даже незначительное снижение всхожести семян ведет к огромным потерям, так как требует увеличения нормы высева на гектар и часто отражается на урожайности. Так, например, подсчитано, что снижение всхожести семян просо кормового на 1% и при площади ее посевов 26,6 тыс. га вызывает дополнительные затраты 1 тонны семян». Таким образом, посев семенами пониженных посевных качеств приводит к бесцельной трате огромного количества органических веществ (белков, углеводов, жиров), которые могли бы использованы на фуражные цели.

Практика показывает, что более половины всех семян составляют семена не особенно высокого качества (массовых репродукций), не многим более десяти процентов, семена второй, третьей и четвертой репродукции - 90 % семена низкого качества.

На объем затрат большое влияние оказывает стоимость семян и нормы их высева, которые зависят преимущественно от посевной годности семян. При анализе этот показатель можно использовать для определения возможной экономии семян (табл. 16).

Таблица 16 – Изменение расхода и стоимости семян в зависимости от хозяйственной годности

Культура	Сорт	Посевная площадь, га	Расход семян при хоз. годности, кг		Расход семян на всю площадь при хозяйственной годности, т			Фактическая себестоимость 1 кг семян, руб.	Стоимость семян тыс.руб		
			100%	факт 91%	100%	факт 91%	Экономия / перерасход		при хоз. годности, %		Экономия, перерасход
									100	91	
Озимая пшеница	Московская -56	1200	140	170	168	204	36	22,5	3780	4590	810

Данные таблицы показывают возможность экономии натуральных и денежных затрат (36 т семян и 810 тыс. рублей).

Известно, что для ускорения роста, увеличения количества и улучшения качества продукции, создания правильного соотношения между основными элементами питания, в почву вносят удобрения.

В работах ученых-агрохимиков Татарстанского НИИСХ приведены данные о количестве питательных веществ, забираемых растениями из почвы. Исходя из их исследований видно, что зерновые культуры не меньше других обедняют почву, поэтому на поля, где возделывают зерновые культуры, обязательно нужно вносить органические, минеральные и микроудобрения.

К органическим удобрениям относятся: навоз, птичий помет, торф и др.

В ООО «Агрофирма «Азнакай» одно из основных органических удобрений - навоз, который содержит более десяти питательных элементов в доступной для растений форме и улучшает свойства почвы.

Сохранность в нем питательных компонентов зависит от способа хранения (табл. 17). Поэтому надо учесть не только количество внесенного удобрения, но и степень его воздействия на почву (табл. 18).

Таблица 17 – Средние потери органического вещества и азота при разных способах хранения навоза в течение 4 месяцев, % (данные ТатНИИСХ)

Способ хранения навоза	Навоз на соломенной подстилки		Навоз на торфяной подстилки	
	Потери органического вещества	Потери азота	Потери органического вещества	Потери азота
Рыхлый	32,6	31,4	40	25,2
Горячепресованный	24,6	21,6	32,9	17,1
Плотный	12,2	10,7	7	1

Таблица 18 – Действие навоза, полученного при разных способах хранения на урожай зерновых культур (ТатНИИСХ)

Способ хранения навоза	Доза навоза, т/га		Урожайность, ц/га
	исходная	При внесении после 4-х месячного хранения	
Рыхлый	20	13	+7
Плотный	20	17	+10

Заметное влияние на снижение себестоимости могут оказывать приведенные в действие резервы увеличения производства валовой продукции растениеводства в результате увеличения урожайности. В ООО «Агрофирма «Азнакай» есть резерв повышения урожайности зерна до среднего уровня высокопродуктивных сортов (приложение 2) (40 ц с 1 га) увеличение составит 7,2 ц с 1 га.

33100 (затраты на 1 га):40 ц с 1 га=827,5 руб.

Это означает, что повышение урожайности приведет к снижению себестоимости до 827,5 руб. за 1 ц продукции. $(1009,5 - 827,5 = 182 * 170680 = 31063,7 \text{ тыс. руб. экономия затрат})$

Так же возможно увеличение валового сбора за счет применения новых технологий выращивания, с одновременным списанием затрат.

На себестоимость влияют множество разнонаправленных факторов: техническая вооруженность, производительность труда, использование производственных фондов, культура, уровень интенсивности, концентрация производства, специализация предприятия, уровень управления и другие.

Причины, вызывающие снижение или повышение себестоимости, могут вытекать из деятельности хозяйства или иметь более общий характер. В зависимости от этого необходимо выбирать средства и пути устранения их отрицательного воздействия или более широкое использование положительного опыта.

Из всего вышесказанного следует вывод, что ООО «Агрофирма «Азнакай» имеет резервы снижения себестоимости зерновых культур. Снижение себестоимости возможно за счет изменения затрат, например, на оплату труда и роста валового сбора за счет повышения урожайности, а также снижения затрат за счет изменения технологий выращивания. Все это приведет к улучшению результатов деятельности хозяйства

Специалисты сельского хозяйства должны постоянно изыскивать резервы снижения себестоимости, правильно сочетая годовой, периодический и оперативный анализ затрат и полученных результатов. Снизить себестоимость продукции и повысить рентабельность производства можно только при эффективном использовании земли и техники, трудовых и финансовых ресурсов, при строгом режиме экономии и расходования денежных средств. Необходимо экономно тратить труд и средства на оплату, беречь удобрения, нефтепродукты, ремонтно-технические материалы.

3.3 Совершенствование учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции зерновых культур

Бухгалтерский учет операций процесса сельскохозяйственного производства заканчивается исчислением себестоимости полученной сельскохозяйственной продукции. Сельскохозяйственная продукция, согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», - это результат биотрансформации биологических активов, в данном случае зерновых культур.

Продукция зерновых культур для калькуляции ее себестоимости подразделяется на основную продукцию и побочную продукцию. Основной продукцией в зерновом хозяйстве является зерно, а побочной продукцией — солома. По назначению, то есть направлениям использования, продукция зерновых культур подразделяется на готовую продукцию, предназначенную для продажи, и на биологические производственные запасы. К готовой продукции здесь относится товарное зерно, то есть зерно после доработки. К биологическим производственным запасам, полученным от зерновых культур, относятся семенное зерно от урожая отчетного года, выделенное на посев, солома зерновых культур.

Для более обоснованного исчисления себестоимости продукции зерновых культур в сельскохозяйственных организациях необходимо в учетной политике выбрать, а потом использовать в бухгалтерском учете: объекты учета затрат и объекты калькуляции себестоимости продукции; перечень статей учета затрат; метод производственного учета и систему управленческого учета затрат; способ оценки материальных и биологических затрат в зернопроизводстве; метод калькуляции себестоимости продукции зерновых культур; порядок списания в учете калькуляционных разниц. Эти вопросы рассматривались в работах Р. А. Алборова [22], В. Г. Широбокова [44], Л.И. Хоружий [43] и др. Однако до сих пор в сельскохозяйственных организациях не соблюдаются требования к учету затрат на производство и исчислению себестоимости продукции.

Объектами учета затрат в зернопроизводстве являются отдельные зерновые культуры и их труппы (озимая пшеница, озимая рожь, яровая пшеница, озимые зерновые, яровые зерновые). Объектами калькуляции (исчисления себестоимости) в зерновом производстве должны быть 1 га посевной площади, 1 ц зерна и 1 ц соломы. Перечень статей учета затрат в хозяйстве желательно установить в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции растениеводства (приняты научно-техническим советом Минсельхоза России, февраль 2018 года).

В качестве метода производственного учета в зернопроизводстве целесообразно будет использовать пофазный метод, то есть производственный учет затрат вести по периодическим фазам с начала и до окончания процесса производства зерновых культур (осенне-зимний период, весенне-летний период). Выбор и использование системы управленческого учета затрат в зернопроизводстве зависят от информационных потребностей управления процессом производства продукции зерновых культур в конкретной сельскохозяйственной организации. Исходя из этого можно выбрать и использовать отечественную (традиционную) систему учета полных производственных затрат или другую — систему учета переменных затрат (директ-костинг).

Каждая из этих двух систем учета затрат имеет свои преимущества и недостатки. Система учета полных производственных затрат заканчивается исчислением полной производственной себестоимости продукции и списанием калькуляционных разниц по направлениям получения и использования этой продукции. Система же учета переменных затрат завершается исчислением неполной (переменной) себестоимости продукции и списанием постоянных (управленческих) затрат на себестоимость продаж: дебет счета 90 «Продажи», кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

При выборе и использовании системы учета полных производственных затрат необходимо эти затраты классифицировать по отношению к

технологическому процессу производства на основные и накладные затраты, а по способу включения в себестоимость продукции — на прямые и косвенные затраты. При выборе и использовании системы учета переменных затрат (директ-костинг) производственные затраты следует классифицировать по отношению к объему производства на переменные, условно-переменные и постоянные затраты. По такой же последовательности необходимо строить перечень статей учета затрат. Выполнение всех перечисленных организационно-методических аспектов позволит в сельскохозяйственных организациях формировать в учете достаточно обоснованную, достоверную и объективную информацию о затратах на производство продукции зерновых культур для более точного исчисления ее себестоимости.

В настоящее время в сельскохозяйственных организациях используют разные методы исчисления себестоимости продукции зерновых культур. В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выходу продукции растениеводства (приняты научно-техническим советом Минсельхоза России, февраль 2018 года) предусмотрены также несколько методов калькулирования себестоимости продукции зерновых культур (коэффициентный, пропорциональный и др.).

Правильность использования этих методов калькулирования себестоимости продукции зерновых культур зависит от порядка организации аналитического учета затрат по культурам или группам культур. Подавляющее большинство сельскохозяйственных организаций аналитический учет затрат в зернопроизводстве ведут по следующим группам зерновых культур: озимые зерновые; яровые зерновые; зернобобовые культуры. Поэтому в зернопроизводстве предпочтительнее будет использовать методы калькуляции себестоимости продукции, учитывающие эти группы зерновых культур и назначение полученной от них продукции (для продажи, внутрихозяйственного использования).

Исходя из вышеприведенных условий в зернопроизводстве калькулирование себестоимости продукции можно осуществлять в следующем

порядке и последовательности:

а) все совокупные затраты на производство озимых зерновых, яровых зерновых (без кукурузы) и зернобобовых культур разделить, соответственно, на площадь посева озимых зерновых, яровых зерновых и зерно-бобовых культур и определить затраты на 1 га посева;

б) из затрат в расчете на 1 га посева исключить стоимость урожая соломы с 1 га посева данной группы зерновых культур в оценке по цене удобрений при запахивании соломы или по цене кормов собственного производства при использовании соломы на корм скоту [4]. В последнем случае стоимость урожая соломы с 1 га посева можно определить по формуле:

$$W_c = \Pi_o \times CK \times Y_{c1}, \quad (2)$$

где: W_c — стоимость соломы с 1 га посева данной группы зерновых культур, руб.; Π — продажная цена 1 ц овса в хозяйстве, руб.; CK — содержание кормовых единиц в 1 ц соломы данной группы зерновых культур, ц корм, ед.; Y_{c1} — урожайность с 1 га посева соломы данной зерновой культуры (группы зерновых культур), ц;

в) из оставшейся суммы затрат в расчете на 1 га посева исключить затраты на семена в расчете на 1 га посева данной зерновой культуры (группы культур);

г) делением последней суммы затрат (без затрат на семена) на урожай зерна с 1 га за минусом нормы высева семян на 1 га определяется себестоимость 1 ц зерна данной зерновой культуры (группы зерновых культур) (см. таблицу 19).

Таблица 19 – Калькуляция себестоимости продукции зерновых культур в отделении Дусым ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района РТ

Показатели	Группы зерновых культур	
	озимые зерновые	яровые зерновые
1. Площадь посева, га	1164	313
2. Затраты на производство — всего, тыс. руб., в том числе:	39 686	8894
3. Затраты на семена	2205	1112
4. Затраты на 1 га, тыс. руб. -	34,09	28,42
5. Произведено продукции, ц:		

а) зерно	40 054	8 513
б) солома	24 298	11 143
6. Урожайность с 1 га, ц:		
а) зерно -	34,4	27,2
б) солома	21,0	35,6
7. Затраты на семена в расчете на 1 га, тыс. руб.	1,89	3,55
8. Стоимость урожая соломы с 1 га, тыс. руб.	1,84	3,1
9. Затраты на 1 га посева за минусом стоимости урожая соломы с 1 га и затрат на семена в расчете на 1 га посева, тыс. руб.	30,36	21,77
10. Урожайность зерна с 1 га за минусом нормы высева семян на 1 га, ц	32,0	25,2
11. Себестоимость 1 ц зерна (стр. 9: стр. 10) x 100, руб.	948,7	863,8

Применение приведенной методики калькулирования себестоимости продукции зерновых культур позволит формировать в учете более объективные показатели себестоимости продукции зерновых культур и показатели, характеризующие финансовые результаты от продажи зерна (себестоимость продаж, прибыль от продаж), эффективность использования семян на посев и соломы зерновых культур на корм скоту (или на удобрение при запахивании).

При практическом использовании в отечественных сельскохозяйственных организациях МСФО 41 «Сельское хозяйство» отпадет необходимость исчисления себестоимости единицы (1 ц) продукции зерновых культур. Другими словами, при применении МСФО 41 нет никакой необходимости калькулировать себестоимость 1 ц зерна, 1 ц соломы и использовать достаточно трудоемкий процесс по списанию калькуляционных разниц по всем направлениям движения и использования этих видов продукции.

Выход (сбор) продукции зерновых культур при этом можно оценивать по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу [34]. Справедливую стоимость всего собранного с зерновых культур зерна можно определять по формуле:

$$C_{сз} = (P_{сз} - РП) \times Q_z \quad (3)$$

где: $C_{сз}$ — справедливая стоимость валового сбора зерна, руб.;

$P_{сз}$ — средняя рыночная стоимость 1 ц зерна, руб.;

РП — расходы на продажу 1 ц зерна в хозяйстве, руб.;

Q_z — количество собранного зерна с зерновой культуры (группы культур), ц.

Справедливую же стоимость валового сбора соломы рекомендуется определять исходя из справедливой стоимости зерна данной культуры (группы культур) по формуле:

$$C_{cc} = (P_{cz} - РП) \times 0,08 \times Q_{c1}, \quad (4)$$

где: C_{cc} — справедливая стоимость валового сбора соломы, руб.; 0,08 — коэффициент перевода соломы в условное зерно; Q_{c1} — количество собранной соломы с зерновой культуры (группы культур), ц.

На счетах бухгалтерского учета операции по учету и оценке собранной продукции зерновых культур рекомендуется отражать следующими записями:

дебет счетов 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — отражен сбор (выход) зерна и соломы с зерновой культуры (группы зерновых культур) в оценке по справедливой стоимости;

дебет счета 40, кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство», — списаны фактические затраты на производство всей собранной продукции зерновой культуры (группы зерновых культур) — дебет счетов 90 «Продажи» [41], 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счета 40 — списываются отклонения между справедливой стоимостью и фактическими затратами на производство (методом дописывания отрицательная разница, методом красного сторно — положительная разница) зерна (дебет счета 90), семян и соломы (дебет счета 91).

Применение на практике в системе бухгалтерского учета предложенных рекомендаций позволит формировать в аналитическом учете и отчетности управленческого учета всю необходимую информацию для контроля, анализа затрат по составу, статьям, структуре и в динамике по отдельным зерновым культурам, их группам и в целом по

зернопроизводству. Использование методики последовательности выполнения процедур по определению себестоимости каждого объекта калькуляции (1 га посевной площади, 1 ц зерна, 1 ц соломы) будет способствовать получению более точных и объективных показателей себестоимости продукции зерновых культур и финансовых результатов от продажи зерна. При оценке полученной продукции зерновых культур по справедливой стоимости и использовании предложенной методики учета этой продукции на счетах отпадет необходимость списания калькуляционных разниц по всем направлениям ее движения и использования.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проблема разработки и использования в отечественной практике новых подходов эффективного учета затрат предприятия широко обсуждается в отечественной литературе.

Выявление и исследование факторов формирования затрат обеспечивает решение следующих задач, необходимых для каждого конкретного предприятия:

- 1) информационное обеспечение администрации предприятия для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий;
- 2) наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат, сопоставление их с нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- 3) исчисление себестоимости выпускаемых продуктов для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;
- 4) выявление и оценка экономических результатов деятельности отдельных структурных подразделений;
- 5) систематизация учетной информации для принятия решений долгосрочного характера: об изменении ассортимента продукции, капитальных вложениях в основные фонды и т.п.

В результате изучения рассматриваемой темы нами было выяснено, что в экономической литературе и нормативных документах применяются такие понятия как «издержки», «расходы», «затраты». Следует отметить, что некоторые авторы считают эти термины различными, а другие – синонимами.

На наш взгляд понятия «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности» можно рассматривать в качестве идентичных.

По результатам оценки деятельности нашего хозяйства – ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района было выявлено, что хозяйство

находится в благоприятной природно-экономической зоне, где имеются все условия для эффективного производства.

Специализация общества молочное скотоводство с развитым производством зерна, уровень специализации высокий.

Показатели обеспеченности основными фондами и трудовыми ресурсами ниже среднереспубликанских данных.

ООО «Агрофирма «Азнакай» Азнакаевского района является убыточным в целом по хозяйству и в 2018 году этот показатель составил 5,4%. В среднем по республике уровень рентабельности равен 5,8%.

Рентабельность производства зерна с каждым годом снижается из-за роста затрат на производство и снижения объемов валовой продукции, в 2018 году убыточность 3%.

Все резервы снижения затрат на производство продукции в отрасли растениеводства могут быть выявлены в основном за счет следующих источников: ликвидации перерасхода по статьям затрат в разрезе каждого вида продукции, снижение стоимости оказанных услуг вспомогательных и обслуживающих производств, приведение в действие резервов увеличения производства валовой продукции.

На основе проведенных анализов производства зерна было выявлено, что эффективность производства можно повысить за счет внедрения новых, более совершенных и энергосберегающих технологий, форм организации труда.

Результаты анализа финансового состояния позволяют говорить о том, что предприятие обладает некоторым запасом финансовой устойчивости, это позволяет ему «быть на плаву», конкурировать с другими предприятиями в своей экономической зоне, увеличивать выручку, привлекать дополнительные финансовые средства, что способствует бесперебойному процессу производства и реализации продукции.

Учет затрат на производство зерновой продукции ведется на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство». Для учета затрат на

производство картофеля предназначен первый субсчет 20 счета «Растениеводство», аналитические счета «Озимая пшеница» и т.д.

Учетной политикой ООО «Агрофирма «Азнакай» утверждены статьи затрат по учету и исчислению себестоимости продукции, которые соответствуют инструкции по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе зерновой продукции основываются на данных соответствующих первичных документов.

В процессе изучения состояния первичного учета затрат и выхода продукции производства зерна нами выявлен ряд типичных недостатков: не заполняются полностью все требуемые реквизиты (итоговые суммы, номера бригад и полей, даты совершения операций) или же они небрежно оформлены; отсутствуют подписи ответственных лиц, встречаются исправления; во многих случаях применяются бланки нетиповых, устаревших, приспособленных форм документов.

Отражение данных в таких первичных документах лишает возможности получения полной информации, т.к. произвольные и приспособленные формы не всегда исчерпывающе и четко дают содержание хозяйственных операций в виду несоответствия реквизитам действующих типовых форм.

Все эти причины препятствуют получению полной, своевременной и достоверной информации о фактических затратах на производство зерна, о выходе продукции.

Предлагаем в действующие документы по движению растениеводческой продукции обобщить одним документом «Дневник поступления сельскохозяйственной продукции» и ввести показатель качества.

В хозяйстве бухгалтерский учет автоматизирован, используется программа «1С: Предприятие 8.2». в программе получают машинограммы

аналитического и синтетического учета: «Журнал-ордер по счету 20.1.оз.пшеница», «Карточка счета ...», «Анализ счета ...».

В ООО «Агрофирма «Азнакай» аналитический учет затрат в зернопроизводстве ведут по следующим группам зерновых культур: озимые зерновые; яровые зерновые; зернобобовые культуры.

При практическом использовании в отечественных сельскохозяйственных организациях методики калькулирования себестоимости продукции зерновых культур согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» отпадает необходимость исчисления себестоимости единицы (1 ц) продукции зерновых культур. Другими словами, при применении МСФО 41 нет никакой необходимости калькулировать себестоимость 1 ц зерна, 1 ц соломы и использовать достаточно трудоемкий процесс по списанию калькуляционных разниц по всем направлениям движения и использования этих видов продукции.

Применение на практике в системе бухгалтерского учета предложенных рекомендаций позволит формировать в аналитическом учете и отчетности всю необходимую информацию для контроля, анализа затрат по составу, статьям, структуре и в динамике по отдельным зерновым культурам, их группам и в целом по зернопроизводству.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): [Федер. закон: принят Гос. Думой 31 июля 1998 г.: по состоянию на 7 мая 2013 г.]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс: Высшая школа».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): [Федер. закон: принят Гос. Думой 5 августа 2000 г.: по состоянию на 28 ноября 2011 г.]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс: Высшая школа».
3. Гражданский кодекс РФ. Часть 1 от 21.10.94. № 51-ФЗ и часть 2 от 26.01.96. № 14-ФЗ.
4. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (ред. От 04.11.2014 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
5. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
6. Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 08.02.1998 №14-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
7. О развитии сельского хозяйства. Федеральный закон от 29.12.2006 г. №264-ФЗ (в ред. от 29.12.2014 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
8. О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей. Федеральный закон от 09.07.2012 г. №83-ФЗ (в ред. от 21.07.2014 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
9. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н. (ред. 24.12.2010 г.) Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)
10. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению.

Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н (ред. От 08.11.2010 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

11. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08). Приказ Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 18.12.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

12. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. №43н (ред. от 08.11.2010 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

13. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99). Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. №33н (ред. от 27.04.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

14. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. №66н (ред. 04.12.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

15. Об утверждении методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза от 29.01.2002 г. №68. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

16. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению. приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. №654. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

17. О государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы. Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 г. №717. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

18. Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными

средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации. Постановление Правительства РФ от 30.06.2012 г. №667. (ред. От 10.04.2015 г. №342). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru>

19. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. №792.

20. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве. Утверждено приказом директора Департамента финансов и бухгалтерского учета Министерства сельского хозяйства РФ от 22.10.2008 г. №792.

21. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 31.01.2003 №28.

22. Алборов Р.А. Организация службы бухгалтерского учета, и оценка эффективности ее деятельности в крупных организациях АПК / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, М.Ф. Бычков // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2016. - №3. С. – 35-39.

23. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет / Под ред. Ю.А. Бабаева // М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – С. 463.

24. Болкунова Ю.Н. Влияние контрольной среды на эффективность внутреннего контроля / Ю.Н. Болкунова // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. – 2017. - №2. – С. 174-180.

25. Бондина Н.Н. Учетно-аналитическое обеспечение калькулирования себестоимости в сельскохозяйственных организациях / Н.Н.Бондина, И.А.Бондин, И.В.Павлова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №8. – С. 10-20.

26. Бороненкова С.А. Управленческий анализ / С.А Бороненкова // – М.: Финансы и статистика, 2010. – С. 50-55.
27. Бычков М.Ф. Организация внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях / М.Ф. Бычков, Н.Н. Балашова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – №10. – С. 78-81.
28. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А Вахрушина // М.: ИКФ Омега, 2015. – С. 42-49.
29. Воронова Е.К. Управленческий учет / Е.К. Воронова // Учебник для бакалавров. Гриф УМО – М.: Юрайт, 2016. – С. 551.
30. Закирова А.Р. Нормативный метод учета затрат в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Закирова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. - №3. С. 64-65.
31. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие для вузов. – М.: Юристъ, 2011. – С. 94.
32. Клычова Г.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие / Г.С. Клычова, Л.М. Мавлиева, М.М. Низамутдинов. – Казань: Центр инновационных технологий, 2015. – С. 152.
33. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. – М.: Проспект, 2017. – С. 504.
34. Концевая С.М. Варианты учета затрат на производство, калькуляции себестоимости и оценки продукции зерновых культур / С.М. Концевая, Концевой Г.Р., Кокаева Т.Т. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №3. – С.12-17
35. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы / М.С Кузьмина – Москва: Кнорус, 2010. – С. 248.
36. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: Учебник / Г.М. Лисович. – М.; Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – С. 288.

37. Мельник М.В. Теория бухгалтерского учета / М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский. – М.: магистр, 2015. - С. 335.
38. Новоселова С.А. Управленческий учет в организациях России: теоретические аспекты / С.А. Новоселова, Н.А. Земцова // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1-1. - С. 727.
39. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – Мн.: ИП «Экоперспектива», 2018. – С. 498.
40. Соколов Я.В. Управленческий учет / Я.В Соколов. - Учебник. – М.: Магистр, 2015. – С. 720.
41. Татаринова М.Н. Модель учета затрат сельскохозяйственных организаций по производственным циклам / М.Н. Татаринова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №7. – С.18-26
42. Феськова М.В. Нормативный метод в управлении и планировании себестоимости / М.В. Феськова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – №7. – С.27-34
43. Хоружий Л.И. Приоритетные направления развития управленческого учета затрат в скотоводстве/Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, Г.Р. Концевой, С.М. Концевая // Бухучет в сельском хозяйстве. -2017. -№ 12. -С. 12-25.
44. Широбоков В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК / В.Г. Широбоков. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 688 с.
45. Alborov R.A. THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT AND STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURE / Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Klychova G.S., Kuznetsov V.P. // Journal of Engineering and Applied Sciences. 2017. T. 12. № 19. С. 4979-4984
46. Aleshina E.A. METHODOLOGY OF EFFICIENT BUSINESS FORM DETERMINATION IN THE PROCESS OF INSTITUTIONAL TRANSFORMATION OF AGRICULTURAL SPHERE IN RUSSIA / Aleshina E.A., Mineeva L.N., Pshentsova A.I., Sleptsova L.A., Klychova G.S. // Journal of Engineering and Applied Sciences. 2017. T. 12. № S7. С. 8095-8099.

ПРИЛОЖЕНИЯ